



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der XY., 00,K.K., gegen die Bescheide des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für den Zeitraum 2008 bis 2009 entschieden:

- 1) Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

- 2) Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2009	Einkommen	16.982,42 €	Einkommensteuer	1.989,21 €
			Lohnsteuer	-1.628,21 €
			Abgabennachforderung	361,00 €

Die getroffene Feststellung ist dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bildet einen Bestandteil dieses Bescheid Spruches.

Entscheidungsgründe

Am **22. Oktober 2009** erließ das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid 2008 erklärungsgemäß.

Am **7. Februar 2011** erließ das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid 2009, und berücksichtigte dabei das (große) Pendlerpauschale laut Lohnzettel in Höhe von 2.361,00 € nicht.

In der Folge - am **10. Februar 2011** - brachte die Bw. das Rechtsmittel **der Berufung** gegen den **Einkommensteuerbescheid 2009** ein mit der Begründung, dass im Kalenderjahr 2009 kein Pflichtveranlagungsgrund vorliegen würde, daher werde der Antrag auf AN-Veranlagung zurückgezogen.

Mit **Ergänzungsersuchen vom 10. Februar 2011** wurde die Bw. ersucht, zur Überprüfung des Pendlerpauschales, das beigelegte Formblatt in allen Punkten richtig und vollständig auszufüllen und zu retournieren. Erst danach könne entschieden werden, ob es sich tatsächlich um eine Antragsveranlagung handeln würde, die auch wieder zurückgezogen werden könne. Die Nachzahlung würde sich daraus ergeben, dass sie beim Antrag auf Arbeitnehmerveranlagung ein Pendlerpauschale von 0 beantragt hätten, auf dem Lohnzettel Ihres Dienstgebers jedoch ein solches berücksichtigt worden sei.

Aus der Erklärung zur Berücksichtigung des Pendlerpauschales ab 1.7.2008 (L34) **datiert mit 14. Februar 2011** geht Folgendes hervor:

„...“

2. Nur ausfüllen, wenn die Benützung von öffentlichen Verkehrsmittel an mehr als der Hälfte Ihrer Arbeitstage auf der überwiegenden Strecke für Sie nicht möglich oder nicht zumutbar ist:

Die kürzeste Strecke (Autokilometerangabe) zwischen meiner der Arbeitsstätte nächstgelegenen Wohnung und der Arbeitsstätte beträgt 43 km

Ich kann ein öffentliches Verkehrsmittel aus folgendem Grund nicht benützen:

X Zu Arbeitsbeginn oder Arbeitsende verkehrt an mehr als der Hälfte der Arbeitstage kein öffentliches Verkehrsmittel...”

Mit **Ergänzungsersuchen vom 14. Februar 2011** wurde die Bw. ersucht folgende Fragen zu beantworten:

„1. Geben Sie bitte ihre täglichen Arbeitszeiten bekannt, wenn der Beginn oder Ende der regelmäßigen Arbeitszeit vor 6.00 Uhr morgens bzw. nach 20.00 Uhr abends liegen wäre eine Bestätigung durch den Arbeitgeber erforderlich.“

2. Die Bestimmungen zur Gewährung des Pendlerpauschales sind dem beiliegenden Formular zu entnehmen. Demnach sollte in ihrem Fall lediglich das kleine Pendlerpauschale zur Anwendung gelangen, die Eintragung beim Arbeitgeber des zu hohen Betrages seit 2007 dürfte daher einen Irrtum darstellen. Nehmen Sie bitte dazu Stellung.

3. Dieses Schreiben ergeht auch im Sinne des § 29 Finanzstrafgesetz und verhindert damit die strafbefreiende Wirkung einer eventuellen Selbstanzeige“.

Beim Finanzamt langte ein weiteres **Schreiben** samt Erklärung zur Berücksichtigung des Pendlerpauschales ab 1.1.2011 (L34) datiert **mit 17. Februar 2011** ein mit folgendem Inhalt:

Anbei sende ich Ihnen erneut den Antrag für das Pendlerpauschale. Nach meinem Ermessen ist die Fahrzeit mit öffentlichen Verkehrsmitteln nicht zumutbar.

Anfahrt:

Anfahrt von K. nach Perg mit dem Auto	18 km	20 min
Perg nach Linz mit Zug lt. ÖBB	42 km	42 min
Straßenbahn von HBH bis Taubenmarkt	1 km	5-10 min
Von Taubenmarkt bis Z.		5 min
		1h 20 min

Zugankunft 7:10 Uhr

Dienstbeginn 8:00 Uhr (Wartezeit in etwa 40 min)

Rückfahrt:

Straßenbahn Taubenmarkt bis HBH	1 km	5-10 min
Linz nach Perg mit Zug lt. ÖBB	42 km	43 min
Perg nach K. mit dem Auto	18 km	20 min
		1h 21 min

Aus der Erklärung zur Berücksichtigung des Pendlerpauschales vom 17. Februar 2011 geht Folgendes hervor:

Nur ausfüllen, wenn die Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln auf der überwiegenden Strecke für sie möglich und zumutbar ist. (Die Berechnung erfolgt nach der Wegstrecke des

öffentlichen Verkehrsmittel, unabhängig davon, ob sie mit eigenen PKW oder einem öffentlichen Verkehrsmittel fahren).

Die Wegstrecke berechnet sich wie folgt:

Wegstrecke von der Wohnung zur Haltestelle des öffentlichen Verkehrsmittel	18 km
Öffentliches Verkehrsmittel (Zug)	42 km
Öffentliches Verkehrsmittel Straßenbahn	1 km
Die einfache Wegstrecke zwischen meiner der Arbeitsstätte nächstgelegenen Wohnung und der Arbeitsstätte beträgt	61 km

Nur auszufüllen, 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:

Die kürzeste Strecke (Autokilometerangabe) zwischen meiner der Arbeitsstätte nächstgelegenen Wohnung und der Arbeitsstätte beträgt 48 km

Ich kann ein öffentliches Verkehrsmittel aus folgendem Grund nicht benützen:

X Zu Arbeitsbeginn oder Arbeitsende ist die Fahrzeit bei Benützung des schnellsten öffentlichen Verkehrsmittels unzumutbar lang.

Unzumutbar sind folgende Wegzeiten (einschließlich Wartezeiten) ab 40 km mehr als 2,5 Stunden.

Aus der **am 18. Februar 2011** ergangenen **Berufungsvorentscheidung** hinsichtlich Einkommensteuer 2009 geht hervor, dass das Finanzamt das Pendlerpauschale in Höhe von 1.242 € berücksichtigte. In der Begründung wurde ausgeführt, dass die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels zugemutet werden könne, da eine gesamte Wegzeit von 2,5 Stunden nicht erreicht werde. Bei Benützung der ÖBB ab Bahnhof Perg würde sich eine gesamte Wegzeit von 1 Stunde 40 Minuten ergeben, die Fahrzeit des Zuges von Perg nach Linz betrage lediglich 48 Minuten. Es könne daher lediglich das kleine Pendlerpauschale in Höhe von jährlich 1.242 € berücksichtigt werden. Sie werden außerdem angewiesen, das große Pendlerpauschale beim Arbeitgeber streichen zu lassen und durch das kleine Pendlerpauschale zu ersetzen. Die Beantragung eines zu Unrecht bezogenen Freibetrages könne zu einer strafrechtlichen Würdigung durch das Finanzstrafgesetz führen.

Gleichzeitig wurde das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer 2008 mit Bescheid vom 18. Februar 2011 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommen, weil Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen seien, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden seien und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem

sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit, und die Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden.

Dementsprechend erließ das Finanzamt mit gleichem Datum den **Einkommensteuerbescheid 2008** und führte aus, dass auf die Begründung zur Berufungsvorentscheidung 2009 verwiesen werde.

Gegen den **Wiederaufnahme- und Einkommensteuerbescheid 2008** sowie die Stellungnahme zum Ersuchen um Ergänzung betreffend Einkommensteuerbescheid 2009 (der nicht zugegangen ist) vom 14. Februar 2011 brachte die Bw. das **Rechtsmittel der Berufung** mit folgender Begründung:

„1. Gegen den oben angeführten Einkommensteuerbescheid 2008 erhebe ich innerhalb offener Frist Berufung und begründe diese wie folgt:

Bei der Berechnung des Betrages blieb jedoch unberücksichtigt, dass ich Anspruch auf das große Pendlerpauschale in der Höhe von 2.206,50 € habe.

Meine Arbeitszeit betrug arbeitszeitplanmäßig 2008 Montag bis Donnerstag 8.00 Uhr bis 17.00 Uhr, Freitag bis 12 Uhr, ab September 2008 und das ganze Jahr 2009 jedenfalls einmal pro Woche (auch Freitag) als Arbeitsende 18.00 Uhr.

Beweis: beiliegende Kopie des Arbeitsplans des Betriebs

Gemäß beiliegendem Ausdruck des Routenplaners wäre mit dem Auto zwischen Wohnadresse und Arbeitsplatz bei kürzester Wegstrecke eine Entfernung von 47 km bei einer Fahrtzeit von 47 Minuten zurück zu legen.

Beweis : Ausdruck Routenplaner

Gemäß beiliegendem Ausdruck ergäbe sich bei Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels von der Wohnadresse nächstgelegenen Haltestelle in K. bis zu dem Betrieb nächstgelegenen Haltestelle in Linz eine Fahrtzeit von 5 Uhr 27 bis 7 Uhr 20. Die Entfernung von meiner Wohnadresse zur Haltestelle beträgt 3 km, von der Ausstiegstelle zum Betrieb 1 km. Da der Arbeitsbeginn erst um 8 Uhr ist, ich keine Gleitzeit habe, ergibt sich für mich eine Gesamtwegzeit von mindestens 2 Stunden 45 Minuten.

Beweis: Ausdruck Fahrplan der zu benützenden Verkehrsmittel (K. - Linz)

Rückfahrt: Gehweg von Betrieb zur Haltestelle ca. 15 Minuten, Fahrt mit öffentlichen Verkehrsmittel nur bei Arbeitsende 16 Uhr möglich, da nur dieses rechtzeitig erreicht werden

kann, wenn Arbeitszeit eingehalten wird. Fahrzeit laut Plan 1 Stunde 41 Minuten. 10 Minuten Wegzeit von Haltestelle bis Wohnadresse. Ergibt eine gesamte Wegzeit von 126 Minuten. An den Tagen mit Arbeitsende 17 und 18 Uhr ist das öffentliche Verkehrsmittel für die Heimfahrt bei Einhaltung der Arbeitszeit nicht benutzbar.

Beweis: Ausdruck Fahrplan (Linz - K.)

Das öffentliche Verkehrsmittel ist daher betreffend Hin- und Rückfahrt überwiegend nicht benutzbar bzw. unzumutbar.

Hinzuweisen wäre außerdem, dass sowohl bei der Hinfahrt als auch bei der Rückfahrt überwiegend davon auszugehen ist, dass die Fahrt mit dem Auto weniger als ein Drittel der Fahrtzeit mit dem öffentlichen Verkehrsmittel beträgt und somit das öffentliche Verkehrsmittel unzumutbar ist.

Mit dieser Stellungnahme ergänze bzw. korrigiere ich auch meine Stellungnahme zu ihrem Schreiben vom 10. Februar hinsichtlich des übersandten Formblatts, welches ich irrtümlich nicht richtig ausgefüllt habe.

Ich beantrage die Aufhebung des angefochtenen Bescheides und Erlassung eines neuen Bescheides, mit dem meinem Berufungsvorbringen Beibehaltung des Pendlerpauschales in der vom Betrieb in der Abrechnung berücksichtigten Höhe Rechnung getragen wird.

2. Berufungsbegründung im Zusammenhang mit dem Wiederaufnahmebescheid:

Es liegen keine Gründe für eine Wiederaufnahme vor. Ich beantrage daher dessen Aufhebung.

3. Obige Ausführungen dienen auch der Beantwortung des oben angeführten Ergänzungsersuchens:

Da ich noch keinen Einkommensteuerbescheid 2009 erhalten habe und ich aus Unwissenheit gegen die Buchungsmitteilung Nr. 1 berufen habe, gehe ich davon aus, dass ein Bescheid 2009 erst ergehen wird und die im Bescheid 2008 angeführte Berufungsvorentscheidung nicht existiert und somit die Buchungsmitteilung Nr. 2 nicht den Letztstand darstellt."

Gleichzeitig übermittelte die Bw. per Fax für das Jahr 2009 Wochenarbeitsaufzeichnungen eine Routenzusammenfassung (aus www.at.map24.com) mit Wegbeschreibung sowie einer Fahrplanauskunft des ÖÖVV vom 2. März 2011.

Am **4. März 2011** wurde die **Berufungsvorentscheidung** nochmals der Bw. mit Rückschein zugesandt.

Am **7. März 2011** teilte das Finanzamt der Bw. mit, dass der Bescheid 2009 mit dem Datum 7. Februar 2011 erstellt worden sei und auch rechtsgültig zugestellt worden sei. Die

Zustimmung zur elektronischen Zustellung sei erteilt worden, der Bescheid befinde sich in ihrer Databox, die Vorwürfe seien daher haltlos.

Da die Bw. dem Mängelbehebungsauftrag vom 10. März 2011 nicht fristgerecht nachgekommen ist, wurde die Berufung gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme hinsichtlich Einkommensteuer 2008 mit Bescheid als zurückgenommen und somit als gegenstandslos erklärt.

Mit **Schreiben vom 16. März 2011** beantragte die Bw. die Vorlage der Berufung vom 10. Februar 2011 betreffend Einkommensteuerbescheid 2009 an die Abgabenbehörde II. Instanz und brachte ergänzend vor:

„Der UFS vom 14.4.2010 RV/0311-G/08 entschied folgenden Rechtssatz:

Bei der Beurteilung der Zumutbarkeit einer Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel auf dem täglichen Dienstweg ist das Verhältnis zwischen der Tageswegzeit und der täglichen Normalarbeitszeit miteinzubeziehen. Für Dienstnehmer in Vollzeitbeschäftigung stellt eine tägliche Wegzeit von drei Stunden pro Tag einen entfernungsunabhängigen Richtwert für eine Zumutbarkeitsobergrenze dar.

Unter Zugrundelegung einer Fahrt mit dem Privatauto zur nächstgelegenen Einstiegsstelle im Ort K. würde diese zumutbare Grenze von 3 Stunden täglicher Fahrzeit jedenfalls überschritten. Ich verweise in diesem Zusammenhang auf mein Schreiben vom 3. März 2011; Stellungnahme zum Ergänzungsansuchen zum Einkommensteuerbescheid 2009/Berufung gegen Einkommensteuerbescheid 2008; die darin enthaltenen Ausführungen, Einwendungen und Beweismittel zu Wegstrecken und Fahrtzeiten

Aber auch wenn man die in der Begründung zur Berufungsvorentscheidung zum Einkommensteuerbescheid 2009 vom 18. Februar 2011 angeführte Wegzeit von 1 Stunde 40 Minuten für die einfache Wegstrecke zur Beurteilung heranzieht, die eine Fahrt mit dem KFZ nach Perg (18 km) erforderlich macht, ergibt sich bei Anwendung des angeführten Rechtssatzes eine nicht mehr unwesentliche Überschreitung des Richtwertes“.

Das Finanzamt legte in Folge die beiden Berufungen gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 und 2009 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Mittels Vorhalt vom 7. Juni 2011 wurde die Bw. ersucht zum Thema Gleitzeit Stellung zu nehmen, da aus dem Akteninhalt widersprüchliches hervorgehe, einerseits werde angeführt, dass die Bw. keine Gleitzeit hätte und andererseits gehe aus den Zeitaufzeichnungen hervor, dass die täglichen Arbeitszeiten (Arbeitsbeginn und Arbeitsende) offensichtlich flexibel seien. Sie wurde ersucht neben dem Dienst- bzw. Arbeitsvertrag auch die Vereinbarung über die Arbeitszeitregelung mit dem Arbeitgeber vorzulegen. Weiteres wurde Sie ersucht

bekanntzugeben, mit welchen Verkehrsmitteln – genaue Angabe der Linienbezeichnung – sie täglich zur Arbeit und mit welchen öffentlichen Linien sie gefahren sei bzw. fahren könne.

In Beantwortung des Vorhaltes legte die Bw. zwei Überlassungsmitteilungen Nr. 16069 gemäß § 12 Abs. 1 AÜG vom 25.7.2006, sowie vom 9.9.2006, und die Arbeitszeitrachweise für die Monate April 2008, Juli 2008, August 2008, Oktober 2008, November 2008, Dezember 2008 sowie für Februar 2009, März 2009, April 2009, Juni 2009 vor. Weiters wurde eine Routenzusammenfassung von K. bis in die Z. in Linz sowie eine Fahrplanauskunft von K. O. bis Linz und retour für den 20. Februar 2011 mit dem Hinweis

Weg Zeit zur Bushaltestelle	10 min
Fahrzeit mit dem Bus	1 h 35 min
Wartezeit bis Dienstbeginn	55 min
Gesamtzeit	2 h 40 min

vorgelegt. Die Bw. gab an, dass sie die tägliche Wegstrecke von K. nach Linz mit dem Auto zurücklegen würde, und dass die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittel von ihr nicht in Anspruch genommen werde, da die Gesamtwegzeit 2 Stunden und 40 Minuten betragen würde, bzw. an manchen Tage keines verkehren würde.

Zwecks Wahrung des Parteiengehörs wurden die Ausführungen der Bw. dem Finanzamt zur Stellungnahme übermittelt. Aus der Stellungnahme geht Folgendes hervor:

„Die Wegstrecke vom Wohnort K. zum nächstgelegenen Bahnhof G beträgt lt. Routenplaner ca. 8 km. Zugverbindungen G - Linz bitte dem angeschlossenen Fahrplan entnehmen, die Fahrtzeit beträgt demnach rund 1 Stunde 20 Minuten; z.B. 6:11 Uhr Abfahrt, Ankunft 7:29 Uhr, Fahrzeit 1 Stunde 18 Minuten, 6:43 Uhr Abfahrt, Ankunft 7:54 Uhr, Fahrzeit 1 Stunde 11 Minuten.

Die gesamte Wegzeit für Strecken über 40 km gilt als zumutbar, wenn die Dauer von 2,5 Stunden nicht überschritten wird.

Die von der Bw. abgegebene Stellungnahme, wonach die gesamte Fahrzeit 2 Stunden 40 Minuten beträgt kann nicht nachvollzogen werden, ebenso wenig die Aussage, dass an manchen Tagen kein öffentliches Verkehrsmittel verkehrt“.

In der Folge wurde das E-Mail vom 27. Juli 2011 der Bw. zur Kenntnis übermittelt.

Beim Besprechungstermin am 22. September 2011 gab die Bw. an, dass sie die Stellungnahme vom 27. Juli 2011 des Finanzamtes nicht bekommen habe. Der Bw. wurde eine Kopie der Stellungnahme ausgehändigt.

Aus dem am 28. September 2011 beim UFS eingelangten Schreiben der Bw. geht im Wesentlichen folgendes hervor:

„Sie (Äußerung des Finanzamtes) berücksichtigt wie im Erstbescheid nicht den Umstand, dass meine Arbeitszeit fix vorgegeben ist, sodass mangels Gleitzeit auch eine Wartezeit bis zum Arbeitsbeginn anfällt, da ein Verkehrsmittel zu benützen ist, mit dem der Arbeitsplatz rechtzeitig und pünktlich vor Arbeitsantritt erreicht werden kann. Auch auf den Umstand, dass neben der reinen Fahrtzeit des öffentlichen Verkehrsmittel auch Wegzeit von zu Hause zur Einstiegsstelle bzw. von der Ausstiegshaltestelle zum Arbeitsplatz zuzüglich Wartezeit bis Arbeitsbeginn anfällt, geht die Stellungnahme überhaupt nicht ein, sie beschränkt sich lapidar auf eine Verkehrsmittelfahrtdauer. Des Weiteren stimmt in der Stellungnahme nicht die Darstellung, ich hätte behauptet, dass an manchen Tagen kein öffentliches Verkehrsmittel fährt. Richtig ist vielmehr, dass ich festgestellt habe, dass bei Vorliegen eines bestimmten Arbeitsendes je nach Wochentag und bei Einhaltung der Arbeitszeit für die Heimfahrt kein öffentliches Verkehrsmittel mehr benutzbar ist.

Auf meine rechtlichen Ausführungen im Zusammenhang mit dem Antrag auf Vorlage der Berufung vom 10. Februar 2011 am 26. September 2011 geht die Stellungnahme überhaupt nicht ein; sie ist meines Erachtens unvollständig und verzerrt durch Banalisierung den Sachverhalt.

... Alleine die Regelung, dass für Strecken über 40 km eine einfache Wegzeit von 2,5 Stunden somit eine Gesamtwegzeit pro Tag von 5 Stunden täglich als zumutbar erachtet wird, ist unverständlich und bezogen auf das heutige wirtschaftliche Tempo schlichtweg weltfremd. Vermutlich deshalb gibt es Entscheidungen seitens des UFS, wonach Unzumutbarkeit dann vorliegt, wenn mit dem KFZ weniger als ein Drittel der Zeit benötigt wird als mit dem öffentlichen Verkehrsmittel, oder dass bei Vollzeit die zumutbare Grenze der Fahrtzeit bei drei Stunden täglich für die Gesamtfahrtzeit liegt.....“.

Aus Anlass der Berufungserledigung erhob die Referentin mittels elektronischer Abfragen im Internet unter „ÖBB Fahrplanabfrage“ (Scotty Fahrplanauskunft) bzw. „Routenplaner www.viamichelin.at“, ob und gegebenenfalls welche Früh und Abendverbindungen mit öffentlichen Verkehrsmittel zwischen K. bis Linz existieren, wie lang dabei die durchschnittliche Fahrzeit beträgt und wie hoch die dabei zurückgelegten Tarifkilometer sind. Weiters wurde eruiert, wie lang die kürzeste und die schnellste Route mit dem Auto von K. bis Linz und welche Fahrzeit dafür zu veranschlagen ist. Ferner wurde die Anfahrstrecke mit dem Auto von K. bis zum Bahnhof Perg ermittelt. Neben den fast in Minutentakt fahrenden Straßenbahnen verkehren in regelmäßigem Takt auch Busse in die Nähe der Z..

Aufgrund dieser Recherchen waren für den Berufungsfall danach folgende Feststellungen zu treffen:

Bei der Fahrt mit dem Auto beträgt die Fahrtstrecke von K., C. nach Linz, Z. auf der schnellsten Route 56 km, die Fahrzeit beträgt 52 Minuten. Die kürzeste Straßenverbindung von K., C. nach Linz, Z. bemisst sich mit 47 km, die Fahrzeit beträgt 54 Minuten.

Mit dem öffentlichen Verkehrsmittel Bus ist die Strecke von K. nach Linz und retour wohl durchgehend befahrbar, die erste durchgehende Frühverbindung geht in K. O. um 5:30 Uhr ab, und kommt um 7:20 Uhr an. Für die Rückfahrt geht die früheste durchgehende Verbindung um 17:05 Uhr Z. ab und um 18:54 Uhr in K., O. an. Eine weitere Busverbindung in Verbindung mit dem IC um 17:20 Uhr Linz D. ab und um 18:54 Uhr in K., O. an.

Für den Fall der kombinierten Fahrt mit dem Auto und mit öffentlichen Verkehrsmitteln (Zug und innerstädtische Verkehrslinien wie Straßenbahn) stehen folgende Fahrtvarianten zur Verfügung:

Morgens vorerst Fahrt mit dem Auto von Wohnort K. , C. zum Bahnhof in Perg (kürzeste bzw. schnellste Strecke 17 km, Fahrzeit 21 Minuten). Anschließend Fahrt mit dem öffentlichen Verkehrsmittel (Zug) von Perg nach Linz Hauptbahnhof (42 Tarifkilometer). Laut Fahrplanabfrage stehen dabei Frühverbindungen 6:30 Uhr (Zug Rex, Ankunft in Linz 07:05 Uhr), 6:41 (Zug IC, Ankunft Linz/Hauptbahnhof 07:29 Uhr) zur Verfügung. Die Fahrzeit beträgt je nach gewählter Verbindung 35 Minuten bzw. 48 Minuten.

Nach Ankunft in Linz, Hauptbahnhof hat die Bw. die Möglichkeit die ca. 1,6 Kilometer lange Strecke bis zur Arbeitsstätte mit verschiedenen innerstädtischen Verkehrsmittel (Bus, Straßenbahn) zurückzulegen. Die Straßenbahnen verkehren im regelmäßigen - um nicht zu sagen fast im Minuten - Takt vom Hauptbahnhof Linz (Tiefgeschoß Straßenbahn), sodass die Strecke bis zur Mozartkreuzung in 5 Minuten zu bewältigen ist, und der Fußweg von 400 m in 6 Minuten (laut Scotty-Fahrplanauskunft).

Abends stehen diese innerstädtischen Verbindungen mit der Straßenbahn auch zur Verfügung. In der Zeit von 13.00 Uhr bis 21.00 Uhr abends verkehren regelmäßig Züge (in der Hauptverkehrszeit halbstündlich und darüber hinaus stündlich) vom Hauptbahnhof Linz zum Bahnhof Perg, wobei die Fahrzeit je nach gewählter Verbindung entweder 39 oder 43 Minuten dauert. Nach Ankunft am Bahnhof Perg Fahrt mit dem Auto retour zur Wohnadresse.

Auch wenn gelegentlich (1-2 Wochen jährlich) das Dienstende der Bw. erst um 22 .00 Uhr bzw. 22.30 Uhr ist, wie aus den Dienstplänen der Bw. hervorgeht, so steht eine Verbindung mit dem öffentlichen Verkehrsmittel (Bus) vom Hauptbahnhof Linz (Busterminal) bis zum

Bahnhof Perg (Bahnhofstraße) um 22.45 Uhr zur Verfügung. Die Fahrzeit wird mit 1 Stunde 5 Minuten angegeben.

Laut Finanzamt stehen weitere Zugverbindungen der Bw. vom Bahnhof Grein nach Linz in der Früh und am Abend zur Verfügung, wobei mit dem Auto eine Wegstrecke von ca. 8 km (Fahrzeit ca. 11 Minuten) von der Wohnung bis zum Bahnhof Grein zurückzulegen ist.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Zurücknahme der Berufung betreffend Einkommensteuerbescheid 2009, da keine **Pflichtveranlagung** vorliegt:

§ 41 Abs. 1 Z 6 EstG 1988 lautet:

Sind im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten, **so ist** der Steuerpflichtige zu veranlagern, wenn

der Arbeitnehmer eine unrichtige Erklärung abgegeben hat oder seiner Meldepflicht gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 nicht nachgekommen ist.

Für die Inanspruchnahme des Pendlerpauschales hat der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber eine Erklärung abzugeben. Änderungen der Verhältnisse sind dem Arbeitgeber binnen eines Monats zu melden. Stellt sich heraus, dass die Voraussetzungen für das beim Lohnsteuerabzug berücksichtigte Pendlerpauschale zu Unrecht angenommen wurde, hat eine Pflichtveranlagung zu erfolgen: Vor der Einführung der Z 6 (durch das AbgSiG 2007) konnte eine Berichtigung nur im Rahmen der Antragsveranlagung (ein solcher Antrag konnte allerdings jederzeit zurückgenommen werden) bzw. , sodann gestützt auf § 83 Abs. 2 Z 2 erfolgen. Der Steuerpflichtige ist ab der VA 2009 verpflichtet, von sich aus eine Steuererklärung abzugeben (§42 Abs. 1 Z 3 idgF. des StRefG 2009).

Da ein Pflichtveranlagungsgrund vorliegt, kann die Berufung nicht zurückgenommen werden.

2) Pendlerpauschale:

Sachverhalt:

Die Bw. wohnt in K., C., Oberösterreich und ist in Linz als Call Center Agent im Ausmaß von 40 Wochenstunden ganzjährig beschäftigt. Der Dienstort befindet sich in Linz in der Z..

Die Arbeitszeit betrug laut Vorbringen Bw. arbeitszeitplanmäßig 2008 von Montag bis Donnerstag 8.00 Uhr bis 17.00 Uhr, Freitag bis 12 Uhr. Ab September 2008 und das ganze Jahr 2009 war jedenfalls einmal pro Woche (auch Freitag) Arbeitsende 18.00 Uhr.

Ergänzend ist auch festzuhalten, dass das Dienstzeitende laut vorliegenden Zeitaufzeichnungen bei der Bw. zwischen 12 Uhr und 18 Uhr variiert. Auch die Zeiten des

Dienstbeginns sind unterschiedlich und variieren zwischen 8 Uhr (überwiegend) und 9.30 Uhr (selten). Ganz selten ist die Dienstzeit der Bw. zwischen 12:00 bzw. 13:30 Uhr und 22.00 Uhr bzw. 22.30 Uhr (etwa 1-2 Wochen jährlich).

Nachweise wie Arbeitsvertrag und Vereinbarung über die Arbeitszeitregelung mit dem Arbeitgeber legte die Bw. trotz Aufforderung (Vorhalt vom 7. Juni 2011) nicht vor. Dass eine fixe Arbeitszeitregelung mit dem Arbeitgeber bestanden hat, hat die Bw. durch nichts bewiesen bzw. glaubhaft dargelegt.

Als Pendlerin legt die Bw. die täglichen Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und retour mit ihrem PKW zurück. Die kürzeste Route beträgt laut Routenplaner (www.viamichelin.at) 47 km bei einer Fahrtdauer von 54 Minuten. Laut Angaben der Bw. beträgt die einfache Strecke 47 km bei einer Fahrzeit von ca. 47 Minuten mit dem Auto. Es ist daher von einer durchschnittlichen Fahrzeit mit dem Auto von 51 min auszugehen.

Das Finanzamt ist berufungsgegenständlich nach Sachverhaltsprüfung zur Überzeugung gelangt, dass die Bw. bei Fahrten zwischen dem Wohnort K. und der Arbeitsstätte in Linz die Benützung von Massenbeförderungsmittel zumutbar sei. Es bestehe daher bloß der Anspruch auf der kleinen Pendlerpauschale.

Die Bw. wendet im gegebenen Zusammenhang nun sowohl Unmöglich- als auch Unzumutbarkeit ein.

Einerseits bringt sie vor, dass die Anfahrt von K. bis zur Z. 1 Stunde 20 Minuten dauern würde. Da der Dienstbeginn um 08.00 Uhr ist, wäre eine Wartezeit von 40 Minuten zu berücksichtigen. Die Rückfahrt nach K. würde 1 Stunde 21 Minuten dauern.

Andererseits, dass zu Arbeitsbeginn oder Arbeitsende an mehr als der Hälfte der Arbeitstage kein öffentliches Verkehrsmittel verkehren würde bzw. die Fahrzeit bei Benützung des schnellsten Verkehrsmittels zu Arbeitsbeginn oder Arbeitsende unzumutbar lang sei, mehr als 2,5 Stunden. Gemäß beiliegendem Ausdruck ergäbe sich bei Benützung des öffentlichen Verkehrsmittel von der Wohnadresse nächstgelegenen Haltestelle in K. bis zu dem Betrieb nächstgelegenen Haltestelle in Linz eine Fahrzeit von 5 Uhr 27 bis 7 Uhr 20. Die Entfernung von der Wohnadresse zur Haltestelle betrage 3 km, von der Ausstiegsstelle zum Betrieb 1 km. Da Arbeitsbeginn erst um 8 Uhr sei, sie keine Gleitzeit habe, ergäbe für sie eine Gesamtwegzeit von mindestens 2 Stunden 45 Minuten.

Bezüglich der Rückfahrt führt die Bw. aus, dass der Gehweg vom Betrieb zur Haltestelle ca. 15 Minuten dauern würde und die Fahrt mit dem öffentlichen Verkehrsmittel nur bei Arbeitsende 16 Uhr möglich sei, da nur dieses rechtzeitig erreicht werden könne, wenn die Arbeitszeit eingehalten werde. Fahrzeit laut Plan 1 Stunde 41 Minuten. 10 Minuten Weg Zeit von der

Haltestelle bis zur Wohnadresse. Würde eine gesamte Weg Zeit von 126 Minuten ergeben. An den Tagen mit Arbeitsende 17 und 18 Uhr sei das öffentliche Verkehrsmittel für die Heimfahrt bei Einhaltung der Arbeitszeit nicht benutzbar.

Das öffentliche Verkehrsmittel sei daher betreffend Hin- und Rückfahrt überwiegend nicht benutzbar bzw. unzumutbar.

Hinzuweisen wäre außerdem, dass sowohl bei der Hinfahrt als auch bei der Rückfahrt überwiegend davon auszugehen sei, dass die Fahrt mit dem Auto weniger als ein Drittel der Fahrtzeit mit dem öffentlichen Verkehrsmittel betragen würde und somit das Öffentliche Verkehrsmittel unzumutbar sei.

Strittig ist nun, ob der Bw. für ihre täglichen Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (und retour) die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel in den beiden Berufungsjahren zumutbar war oder nicht und sie dementsprechend Anspruch auf das große Pendlerpauschale (für eine einfache Fahrtstrecke von über 40 km) hat.

Rechtliche Würdigung:

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 "kleine" 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 bis 40 km	1.179 €	jährlich
40 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 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.

Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen (§ 16 Abs. 1 EStG). Nach § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 sind Werbungskosten auch Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Diese Ausgaben sind bei einer einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis 20 km grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 EStG) abgegolten (§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. a EStG).

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 Pauschbeträge -

gestaffelt nach der Entfernung nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG berücksichtigt (kleine Pendlerpauschale).

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) höheren Pauschbeträge nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG berücksichtigt (große Pendlerpauschale). Mit dem Verkehrsabsetzbetrag und den Pauschbeträgen nach lit. b und lit. c leg.cit. sind alle Ausgaben zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten.

Aus § 16 Abs. 1 Z 6 lit. a und b EStG 1988 ergibt sich, dass der Gesetzgeber des EStG 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 Kosten des Individualverkehrs geltend gemacht werden (VwGH 24.9.2008, [2006/15/0001](#); VwGH 28.10.2008, [2006/15/0319](#); VwGH 4.2.2009, [2007/15/0053](#)).

Was unter dem Begriff der "*Zumutbarkeit*" iSd lit. c des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG zu verstehen ist, ist dem Gesetz nicht zu entnehmen. Unzumutbarkeit liegt jedenfalls vor, wenn ein Massenverkehrsmittel zumindest auf dem halben Arbeitsweg überhaupt nicht oder nicht zur erforderlichen Zeit verkehrt. (VwGH 28.10.2008, [2006/15/0319](#); VwGH 4.2.2009, [2007/15/0053](#); vgl. auch Doralt, EStG¹³, § 16 Tz 109). Die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels gilt aber auch dann als nicht zumutbar, wenn die Wegzeit unter Verwendung öffentlicher Verkehrsmittel dreimal so lange dauert als die Wegzeit mit dem eigenen PKW. Im Nahebereich von bis zu 25 km ist die Benützung des Massenverkehrsmittels auch dann zumutbar, wenn die Gesamtfahrzeit für die einfache Strecke nicht mehr als 90 Minuten beträgt (*Doralt*, EStG¹³, § 16 Tz 105; *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 16 Abs. 1 Z 6 EStG, Tz 1; VwGH 04.02.2009, [2007/15/0053](#)). Auch bei einer Wegstrecke von mehr als 40 km und einer Wegzeit von mehr als 2,5 Stunden gilt die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels nach der Verwaltungspraxis (Rz 255 LStR) nicht mehr zumutbar.

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 (zB. 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/Grabner/Wanke*, MSA EStG [1.6.2007], § 16 Anm. 81; Doralt, aaO, § 16 Tz 108). Im Falle des Bestehens einer gleitenden Arbeitszeit berechnet sich die Wegstrecke nach der optimal möglichen Anpassung von Arbeitsbeginn und Arbeitsende an die Ankunfts- bzw. Abfahrtszeit des Verkehrsmittels.

Die Bw. erachtet es für unzumutbar ein öffentliches Verkehrsmittel für die Fahrten zwischen ihrer Wohnung in K. und der Arbeitsstätte in Linz zu benutzen, weil zu den erforderlichen Zeiten kein Massenbeförderungsmittel verkehren würde.

Unter Verwendung des Busses würde sie eine Fahrzeit von 5 Uhr 27 bis 7 Uhr 20 in Kauf nehmen müssen. Von der Ausstiegsstelle bis zum Betrieb sei ein Weg von einem Kilometer zu bewältigen. Da der Arbeitsbeginn erst um 8.00 Uhr sei, und sie keine Gleitzeit haben würde sei eine Gesamtwegzeit von mindestens 2 Stunden 45 Minuten gegeben.

Bei der Rückfahrt würde eine Wegzeit von 126 Minuten anfallen. An den Tagen mit Arbeitsende 17 und 18 Uhr sei das öffentliche Verkehrsmittel für die Heimfahrt bei Einhaltung der Arbeitszeit nicht benutzbar.

Es erscheint einsichtig, dass bei einer Vollzeitbeschäftigung und einer durchschnittlichen Arbeitszeit von 8 Stunden pro Tag bei Berücksichtigung einer fixen Arbeitszeitregelung, es der Bw. bei dieser Verbindung nicht zumutbar bzw. gar nicht möglich ist, ein öffentliches Verkehrsmittel zu benützen.

Die Bw. geht aber bei der von ihr aufgezeigten Busverbindung davon aus, dass sie die von ihrer Wohnung nächstgelegene Bushaltestelle in Bad Kreuzen (10 Minuten Gehzeit von ihrer Wohnadresse) benützen kann.

Nach dem Gesetzeswortlaut des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG steht das große Pendlerpauschale erst dann zu, wenn die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte "**zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke**" nicht zumutbar ist. Selbst wenn man von der Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels für diese Fahrtstrecke ausgeht, so führt die notwendige Benützung eines Kfz nicht automatisch zur Unzumutbarkeit hinsichtlich der gesamten Fahrtstrecke. Die für die Beurteilung der Zumutbarkeit maßgebliche Fahrdauer ergibt sich dann aus der Gesamtfahrzeit.

Für die Zumutbarkeitsbeurteilung ist von einer optimalen Ausgestaltung des täglichen Dienstweges auszugehen. Dies betrifft sowohl die Auswahl des Beförderungsangebots als auch die Abstimmung der Fahrpläne bei Wechsel zwischen verschiedenen Verkehrsmitteln und ebenso die Wahl des Straßennetzes, wenn Teilstrecken im Individualverkehr zurückgelegt

werden müssen. Die Ermittlung der zumutbaren Gesamtwegzeit unter Annahme einer Kombination von PKW und öffentlichen Verkehrsmitteln sehen im Übrigen auch die zitierten Amtlichen Erläuterungen vor.

Nach UFS 4.11.2003, RV/2083-L/02 steht der Umstand, dass ein Teil der Gesamtwegstrecke nicht an das öffentliche Verkehrsnetz angebunden und die Benützung eines Individualverkehrsmittels deshalb unerlässlich ist, der Annahme der Zumutbarkeit der Benützung öffentliche Verkehrsmittel solange nicht entgegen, als der Anfahrtsweg bis zur Einstiegstelle des öffentlichen Verkehrsmittel zuzüglich sonstiger erforderlicher Gehwege bei ansonsten aber gegebener Anbindung an das öffentliche Verkehrsnetz weniger als die Hälfte der Gesamtwegstrecke beträgt. Bei Ermittlung der Gesamtwegzeit ist vom schnellsten verfügbaren öffentlichen Verkehrsmittel auszugehen und eine optimale Kombination von Massen- und Individualbeförderungsmittel (z.B. „park and ride“) zu unterstellen (VwGH 24.9.2008, 2006/15/0001).

Gelegentliche, außerplanmäßige bzw. unvorhersehbare Beeinträchtigungen oder Verzögerungen sind bei der Ermittlung der regelmäßigen Wegzeit nicht zu berücksichtigen. Nur wenn derartige Vorkommnisse so häufig eintreten, dass mit entsprechenden Verlängerungen der Wegzeiten von vorne herein zu rechnen ist, können diese in die Wegzeitberechnung für die Zumutbarkeitsbeurteilung einfließen. Solche Umstände wurden im Verfahren allerdings von der Bw. nicht vorgebracht.

Überflüssige Umwege oder bloß aus persönlicher Vorliebe gewählte Streckenvarianten haben dabei außer Betracht zu bleiben (VwGH 16.7.1996, 96/14/0002, 0003).

Wie bereits festgestellt, beträgt die Fahrtstrecke von der Wohnung bis zur Dienststelle mit dem PKW 47 km, die die Bw. laut ihren Angaben täglich mit dem Auto zurücklegt. Die Fahrzeit beträgt wie oben ausgeführt durchschnittlich 51 Minuten.

Der größte Teil der Strecke von Perg bis Linz (30 Straßenkilometer) kann aber auch mit den ÖBB (42 Tarifkilometer) zurückgelegt werden. Zwischen diesen Orten verkehren ab 6:00 Uhr in der Früh bis 21.00 Uhr am Abend regelmäßig (in der Hauptverkehrszeit in der Früh und am Abend etwa halbstündlich und darüber hinaus rd. jede Stunde) Bahnverbindungen in beide Richtungen. Die Wegstrecke von der Wohnung zum Bahnhof Perg beträgt laut Routenplaner (siehe: www.viamichelin.at) ca. 17 km (die schnellste und kürzeste Route berücksichtigt, Fahrzeit mit dem PKW 21 Minuten); die Wegstrecke vom Bahnhof in Linz zur Dienststelle in der Z. beträgt ca. 1,6 km und ist mit der Straßenbahn bis zur Mozartkreuzung in 5 Minuten und weiter zu Fuß in 6 min zu bewältigen. Diese ideale Fahrtvariante – Kombination Auto, Zug und Straßenbahn zwischen Wohnung - Perg - Linz – bestätigte die Bw. selbst im beigelegten Schreiben zur Erklärung vom 17.2.2011.

Demnach ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels auf dem weitaus überwiegenden Teil der einfachen Fahrtstrecke möglich. Die Überwindung der Fahrtstrecke auf den ersten 17 km mit dem privaten Verkehrsmittel und der weiteren Fahrtstrecke von 42 km mit dem öffentlichen Verkehrsmittel entspricht der Anordnung des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 (vgl. auch VwGH 24.9.2008, [2006/15/0001](#)). Somit liegt im Streitfall eine vom Gesetz geforderte Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels "*zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke*" nicht vor.

Eine Unzumutbarkeit wegen langer Anfahrtszeit ist im Streitfall bei Benützung des "Park and Ride"- Systems aber ebenfalls nicht gegeben. Die Fahrzeit von der Wohnung in K. bis zum Bahnhof in Perg mit dem Auto beträgt 21 Minuten und die Fahrzeit mit der Bahn von Perg nach Linz beträgt je nach benützter Verbindung zwischen 35 Minuten und 48 Minuten. Für die Wegstrecke von rd. 1,6 km vom Bahnhof in Linz bis zur Dienststelle ist eine Zeit von 11 Minuten anzusetzen.

Die ideale Verbindung für die Bw. besteht in der Früh mit dem Zug von Perg nach Linz - wie vom Finanzamt auch festgestellt und von der Bw. nichts dagegen vorgebracht – von 06:41 Uhr ab und 07:29 Uhr an, Fahrtdauer 48 Minuten.

Daraus ergibt somit eine einfache Wegzeit von 80 Minuten.

Für die Rückfahrt ist von folgendem Zeitdiagramm auszugehen:

Der Fußweg und die Fahrt mit dem öffentlichen Verkehrsmittel zum Hauptbahnhof Linz ist wiederum mit 11 Minuten anzusetzen, die Fahrzeit mit der Bahn von Linz nach Perg beträgt je nach benützter Verbindung zwischen 39 Minuten und 43 Minuten. Die anschließende Fahrt mit dem Auto zur Wohnung ist wiederum mit 21 Minuten anzusetzen.

Daraus ergibt sich eine Wegzeit für die Rückfahrt von 75 Minuten.

Die Bw. selbst geht von fast identen Hin /Rückfahrzeiten laut beigelegten Schreiben vom 17.2.2011 aus. Die Differenz bei der Rückfahrt ergibt sich nur daraus, weil die Bw. die Einzelfahrten falsch addiert hat (1 Stunde 21 Minuten statt 73 Minuten bzw. 1 Stunde 13 Minuten).

Der Pauschalverweis der Bw. „dass meine Arbeitszeit fix vorgegeben ist, sodass mangels Gleitzeit auch eine Wartezeit bis zum Arbeitsbeginn anfällt da ein Verkehrsmittel zu benützen ist, mit dem der Arbeitsplatz rechtzeitig und pünktlich vor Arbeitsantritt erreicht werden kann“ stellt weder eine Beweisführung noch eine hinreichende Glaubhaftmachung dar. Insbesondere fehlt eine Konkretisierung der Häufigkeit und des Ausmaßes der behaupteten, regelmäßigen Wegzeitverlängerungen bzw. der Wartezeiten.

Diesbezüglich muss auch festgehalten werden, dass die Bw.- trotz Aufforderung des UFS - nicht nachgewiesen hat, dass keine Gleitzeit- sondern eine fixe Arbeitszeitregelung mit dem Dienstgeber vereinbart war und vorliegt. Weder der Arbeitsvertrag noch die Arbeitszeitregelung mit dem Arbeitgeber wurden vorgelegt.

Im Falle des Bestehens einer gleitenden Arbeitszeit berechnet sich die Wegstrecke nach der optimal möglichen Anpassung von Arbeitsbeginn und Arbeitsende an die Ankunfts- bzw. Abfahrtszeit des Verkehrsmittels.

Laut obigen Ausführungen beträgt die einfache Wegstrecke weit weniger als die nach der Verwaltungspraxis zumutbare Gesamtzeit für die einfache Fahrstrecke von bis zu 2,5 Stunden.

Auch ein Vergleich mit der PKW-Fahrtzeit führt zu keiner Unzumutbarkeit der Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels (Kombination von Massen- und Individualbeförderungsmitteln). Wie bereits oben ausgeführt gilt die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels dann als nicht zumutbar, wenn die Wegzeit unter Verwendung öffentlicher Verkehrsmittel dreimal so lange dauert als die Wegzeit mit dem privaten PKW (vgl. Doralt, aaO, § 16 Tz 105).

Die Fahrtzeit mit dem PKW von der Wohnung zur Arbeitsstätte ist mit rd. 51 Minuten anzusetzen. Die Wegzeit aus der Kombination des eigenen PKW mit dem öffentlichen Verkehrsmittel ist nicht einmal doppelt so lang, wie die Fahrzeit mit dem privaten PKW. Eine unzumutbar lange Wegzeit liegt daher auch unter diesem Aspekt nicht vor.

Da der Bw im Lohnzahlungszeitraum die Verwendung öffentlicher Verkehrsmittel hinsichtlich der weit mehr als der halben Fahrtstrecke zumutbar ist, ist das Finanzamt zu Recht davon ausgegangen, dass die Bw nur Anspruch auf das kleine Pendlerpauschale hat.

Wenn die Bw. die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenat , RV/0311-G/08, mit dem Rechtssatz *"bei der Beurteilung der Zumutbarkeit einer Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel auf dem täglichen Dienstweg ist das Verhältnis zwischen der Tageswegzeit und der täglichen Normalarbeitszeit miteinzubeziehen. Für Dienstnehmer in Vollzeitbeschäftigung stellt eine tägliche Wegzeit von drei Stunden pro Tag einen entfernungsunabhängigen Richtwert für eine Zumutbarkeitsobergrenze dar"* einwendet so ist dagegen anzuführen, dass aufgrund des oben angeführten Wegzeit-Diagramms für die Hin-/Rückfahrt eine Überschreitung der täglichen Wegzeit von drei Stunden im gegenständlichen Fall nicht vorliegt.

Die Fahrzeit von der Wohnung bis zur Arbeitsstelle in Linz und retour beträgt wie oben ausgeführt keine 90 Minuten pro Fahrtstrecke. Somit geht der Einwand der Bw. ins Leere.

Darüber hinaus ist noch anzumerken, dass der Lohnzahlungszeitraum der Monat ist. Für den vollen Kalendermonat können 20 Arbeitstage angenommen werden, sodass ein großes Pendlerpauschale im betreffenden Ausmaß nur dann zusteht, wenn im Kalendermonat an

mehr als 10 Arbeitstagen die Strecke Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung zurückgelegt wird. Da in zeitlicher Hinsicht die Voraussetzungen für das große Pendlerpauschale nicht vorliegen, konnte in keinem Monat das große Pendlerpauschale berücksichtigt werden.

Aufgrund der obigen Ausführungen war die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 als unbegründet abzuweisen und der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 teilweise stattzugeben und das kleine Pendlerpauschale anzuerkennen.

Die Berechnung der Einkommensteuer für das Jahr 2009 ergibt sich - wie in der Berufungsvorentscheidung vom 18. Februar 2011 - dargestellt:

Bezugsauszahlende Stelle	Stpflg . Bezüge 245	
U.GmbH	16.185,42 €	
Pendlerpauschale lt. Lohnzettel	+2.361 €	
Pendlerpauschale lt. UFS	-1.242 €	
Pauschbetrag für Werbungskosten	-132 €	17.172,42 €
Gesamtbetrag der Einkünfte		17.172,42 €
Sonderausgaben		
Pauschbetrag für Sonderausgaben		-60,00 €
Kirchenbeitrag		-130,00 €
Einkommen		16.982,42 €
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt: $16.982,42 - 11.000,00) \times 5.110,00/14.000,00$		2.183,58 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge		2.183,58 €
Verkehrsabsetzbetrag		-291,00 €
Arbeitnehmerabsetzbetrag		-54,00 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge		1.838,58 €
Steuer sonstige Bezüge wie z.B. 13. und 14. Bezug nach Abzug der darauf entfallenen SV-Beiträge (225) und des		

Freibetrages von 620 € mit 6%	150,63 €
Einkommensteuer	1.989,21 €
Anrechenbare Lohnsteuer (260)	-1.628,21 €
Festgesetzte Einkommensteuer	361,00 €

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 6. Oktober 2011