



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 18. Mai 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 11. Mai 2011 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2010 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin, in der Folge als Bw. bezeichnet, bezog im Jahre 2010 nichtselbständige Einkünfte bei der Firma Betrieb, Adresse. Ihr Wohnsitz befand sich im gegenständlichen Zeitraum in der Zeit von 1. Jänner bis zum 15. April in A, und danach in B.

Am 27. März 2011 brachte die Bw. die Erklärung zur Einkommensteuer (ArbeitnehmerInnenveranlagung) des Jahres 2010 auf elektronischem Weg beim Finanzamt ein und beantragte in dieser die Berücksichtigung eines Pendlerpauschales iHv € 2.686,50.

Das Finanzamt erließ den Bescheid betreffend Einkommensteuer (ArbeitnehmerInnenveranlagung) des Jahres 2010 am 11. Mai 2011 und anerkannte in diesem ein Pendlerpauschale iHv € 630,-- wobei es begründend ausführte, dass das kleine

Pendlerpauschale von 20 bis 40 Kilometer gewährt worden sei, da die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel möglich und zumutbar gewesen sei.

In der mit Schreiben vom 18. Mai 2011, eingelangt beim Finanzamt am 20. Mai 2011, gegen den o. a. Bescheid rechtzeitig eingebrachten Berufung führte die Bw. aus, dass die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel zwar grundsätzlich möglich, jedoch nicht zumutbar sei.

Ihr Dienst beginne täglich um 7:30 Uhr. Bei Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln wäre ein Dienstbeginn erst um 9:30 Uhr möglich. Diesbezüglich verwies die Bw. auf eine mit dem Berufungsschreiben beigebrachte Fahrplanauskunft der Wiener Linien. Daher sei es für die Bw. unverzichtbar, mit dem Auto ins Büro zu fahren.

Das Finanzamt erließ am 24. August 2011 eine abweisende Berufungsvorentscheidung und führte begründend aus, dass auf der überwiegenden Fahrtstrecke die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels zumutbar sei.

Mittels als Berufung bezeichnetem Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 13. September 2011 brachte die Bw. vor, dass es ihr nicht möglich sei, pünktlich zur Arbeit zu kommen, da sie laut Fahrplanauskunft der Wiener Linien erst um 09:35 Uhr in der Station ankäme. Ihre Arbeit beginne jedoch um 07:00 Uhr, somit käme sie täglich zwei Stunden und 40 Minuten zu spät. Der Fußweg bis zur Schnellbahn betrage mehr als 2,5 km. Dies sei nicht zumutbar. Die Bw. verwies wiederum auf eine mit gleichem Schreiben beigebrachte Fahrplanauskunft.

Eine vom Finanzamt am 15. Mai 2012 durchgeführte ZMR-Abfrage ergab, dass sich der Hauptwohnsitz der Bw. im Jahre 2010 in der Zeit vom 1. Jänner bis zum 15. April an der Adresse A , und ab dem 15. April bis zum 31. Dezember an der Adresse B , befand.

Mittels Ersuchens um Ergänzung vom 15. Februar 2012 forderte das Finanzamt die Bw. daher auf, zwei beiliegende Formulare L 34 zwecks Berücksichtigung des Pendlerpauschales - für den Wohnsitz in A. vom 1. Jänner 2010 bis 15. April 2010 und den Wohnsitz ab dem 16. April 2010 in B. - zu retournieren.

Am 22. Februar 2012 brachte die Bw. die beiden im vorigen Absatz erwähnten Formulare beim Finanzamt ein. In diesen gab sie an, dass die einfache Wegstrecke A - Adresse , 21,5 bzw. 22 km betrage und dass Länge der einfachen Wegstrecke B - Adresse , 42,9 km betrage.

Am 2. März 2012 legte das Finanzamt die Berufung der Bw. dem UFS zur Entscheidung vor.

Ein die beiden einfachen Wegstrecken Wohnung-Arbeitsstätte sowie die beiden o. e. Wohnsitze der Bw. betreffendes Ergänzungsersuchen der erkennenden Behörde vom 4.

September 2012 beantwortete diese mittels e-mails vom 24. Oktober 2012 dahingehend, dass es den Tatsachen entspreche, dass sie in der Zeit vom 1. Jänner bis zum 15. April 2010 in A , wohnhaft gewesen sei. Die Entfernung von dort zu ihrem Arbeitsplatz betrage jedoch mehr als 20 km.

Es entspreche ebenfalls den Tatsachen, dass die Bw. in der Zeit vom 15. April 2010 bis zum 31. Dezember 2010 in B , wohnhaft gewesen sei. Die Entfernung von dort zu ihrem Arbeitsplatz betrage mehr als 40 km.

Wie die Bw. bereits in ihrer Berufungsbegründung bekannt gegeben habe, verkehrten zu den für sie notwendigen Zeiten keine öffentlichen Verkehrsmittel.

Ihr Dienst hätte im veranlagten Zeitraum um 7:30 Uhr begonnen. Die Bw. habe ihrer Berufung eine Fahrplanauskunft, aus der ersichtlich sei, dass sie bei Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln erst um 09:30 Uhr bei ihrem Arbeitsplatz einträfe, beigelegt.

Um pünktlich zu diesem zu gelangen, sei die Bw. daher gezwungen, die Wegstrecke mit dem Auto zurückzulegen. Daher sei ihr das große Pendlerpauschale ab 40 km zu gewähren.

Von der erkennenden Behörde hinsichtlich der Strecke A - Adresse angestellte Recherchen ergaben Folgendes:

Laut ÖAMTC Routenempfehlung beträgt diese bei Benützung eines PKW – bei einer Fahrdauer von 29 Minuten – 19,0 Kilometer.

Im Falle der Benützung von Massenverkehrsmitteln ist diese Strecke laut Fahrplanauskunft der Wiener Linien – inklusive der Fußwege - in 50 bis 55 Minuten zu bewältigen. Diese wird von den Wiener Linien bereits ab 5:41 Uhr befahren.

Hinsichtlich der Strecke B - Adresse , vom UFS angestellte Recherchen ergaben Folgendes:

Laut google-maps beträgt die kürzeste mit einem PKW zurückzulegende Route 39,8 Kilometer.

Laut ÖAMTC Routenempfehlung beträgt diese bei Benützung eines PKW – bei einer Fahrdauer von 45 Minuten – 42,9 Kilometer.

Die Strecke B – Bahnhof C beträgt laut ÖAMTC Routenempfehlung bei Benutzung eines PKW – bei einer Fahrdauer von sechs Minuten – 3,8 Kilometer.

Laut VOR-Fahrplanauskunft beträgt die Fahrdauer für die Strecke Bahnhof C – D zwischen 30 und 39 Minuten wobei diese Züge bereits ab 4:35 Uhr verkehren.

Im Falle der Benützung von Massenverkehrsmitteln ist die Strecke D - Adresse laut Fahrplanauskunft der Wiener Linien – inklusive der Fußwege - in 38 bis 43 Minuten zu

bewältigen wobei diese Strecke bereits ab 05:08 von der U-Bahn bzw. von Tagesautobussen befahren wird.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Der von der von der Bw. im Zeitraum vom 1. Jänner bis zum 15. April 2010 zurückgelegte Arbeitsweg betrug 19,0 Kilometer. Dabei handelt es sich um die empfohlene Route.

Der von der von der Bw. im Zeitraum vom 16. April bis zum 31. Dezember 2010 zurückgelegte Arbeitsweg betrug zwischen 39,8 und 42,9 Kilometer, wobei es sich bei der erstgenannten Entfernung um die kürzeste und bei der zweitgenannten um die empfohlene Route handelt. Auf dem weitaus überwiegenden Teil dieser Strecke – Näheres siehe oben - verkehren ab 4:35 Uhr bzw. ab 05:08 Uhr öffentliche Verkehrsmittel. Die Bw. trat ihren Dienst täglich um 7:30 Uhr an.

Der festgestellte Sachverhalt beruht auf den Angaben der Bw. sowie auf den o. e. Recherchen der erkennenden Behörde.

Rechtliche Würdigung:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Nach Z 6 dieser Gesetzesstelle zählen zu den Werbungskosten auch die Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte.

Intention des Gesetzgebers des EStG 1988 war es, durch Neuregelung der Absetzbarkeit von Kosten für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte den bis dahin steuerlich begünstigten, aus umweltpolitischer Sicht aber unerwünschten Individualverkehr einzudämmen und die Bevölkerung zum Umsteigen auf öffentliche Verkehrsmittel zu bewegen (VwGH 16.7.1996, 96/14/0002, 0003). Vor diesem Hintergrund wurde § 16 Abs 1 Z 6 EStG 1988 geschaffen und ist diese Bestimmung daher so zu verstehen und auszulegen.

Die Kosten der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Arbeitsweg) sind grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 EStG 1988), der allen aktiven Arbeitnehmern unabhängig von den tatsächlichen Kosten zusteht, abgegolten.

Darüber hinaus stehen Werbungskosten in Form des Pendlerpauschales gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 grundsätzlich nur dann zu, wenn

- entweder der Arbeitsweg eine Entfernung von mindestens 20 Kilometer umfasst (sog. kleines Pendlerpauschale) oder
- die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumindest hinsichtlich des halben Arbeitsweges nicht möglich oder nicht zumutbar ist und der Arbeitsweg mindestens zwei Kilometer beträgt (sog. großes Pendlerpauschale).

In zeitlicher Hinsicht müssen die entsprechenden Verhältnisse im Lohnzahlungszeitraum überwiegend (dh. an mehr als der Hälfte der Arbeitstage im Lohnzahlungszeitraum) gegeben sein.

Als Lohnzahlungszeitraum im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 ist der Kalendermonat zu verstehen.

Beträgt die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt, mehr als 20 Kilometer und ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, dann sind die in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b iVm § 124b Z 146 lit. b EStG 1988 genannten Pauschbeträge zu berücksichtigen. Danach beträgt das sog. kleine Pendlerpauschale:

<i>Entfernung</i>	<i>PAUSCHBETRÄGE</i> <i>ab 1.7.2008 bis 31.12.2010</i>		
	<i>jährlich</i>	<i>monatlich</i>	<i>täglich</i>
<i>ab 20 km</i>	<i>630,00 €</i>	<i>52,50 €</i>	<i>1,75 €</i>
<i>ab 40 km</i>	<i>1.242,00 €</i>	<i>103,50 €</i>	<i>3,45 €</i>
<i>ab 60 km</i>	<i>1.857,00 €</i>	<i>154,75 €</i>	<i>5,16 €</i>

Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar, dann werden gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c iVm § 124b Z 146 lit. b EStG 1988 an Stelle der Pauschbeträge nach lit. b leg. cit. folgende Pauschbeträge (sog. großes Pendlerpauschale) berücksichtigt:

<i>Entfernung</i>	<i>PAUSCHBETRÄGE</i> <i>ab 1.7.2008 bis 31.12.2010</i>		
	<i>jährlich</i>	<i>monatlich</i>	<i>täglich</i>
<i>ab 2 km</i>	<i>342,00 €</i>	<i>28,50 €</i>	<i>0,95 €</i>
<i>ab 20 km</i>	<i>1.356,00 €</i>	<i>113,00 €</i>	<i>3,77 €</i>
<i>ab 40 km</i>	<i>2.361,00 €</i>	<i>196,75 €</i>	<i>6,56 €</i>
<i>ab 60 km</i>	<i>3.372,00 €</i>	<i>281,00 €</i>	<i>9,37 €</i>

Unter „*Fahrtstrecke*“ nach ist nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes nicht zwangsläufig immer die kilometermäßig kürzeste Strecke, sondern jene zu verstehen, deren Benützung mit dem Kraftfahrzeug nach dem Urteil gerecht und billig denkender Menschen für die tägliche Fahrten eines Pendlers sinnvoll ist. Es ist dies jene kürzeste Strecke, die ein Arbeitnehmer vernünftigerweise wählt, wobei auch auf die Sicherheit und Flüssigkeit des Verkehrs sowie auf die Vermeidung von Lärm und Abgasen im Wohngebiet Bedacht zu nehmen ist (Berücksichtigung öffentlicher Interessen). Überflüssige Umwege oder bloß aus persönlicher Vorliebe gewählte Streckenvarianten bleiben dabei außer Betracht (VwGH 16.7.1996, 96/14/0002; siehe auch Sailer/Bernold/Mertens, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2008, Frage 16/22 zu § 16).

Im Hinblick auf die o. e. Routenempfehlungen ist in Ansehung der Ausführungen des vorigen Absatzes im vorliegenden Fall bei der Ermittlung des Pendlerpauschales für den Zeitraum vom 1. Jänner 2010 bis zum 15. April 2010 von einer einfachen Wegstrecke (Wohnsitz-Arbeitsstätte) im Ausmaß von 19,0 km und für den Zeitraum vom 16. April 2010 bis zum 31. Dezember 2010 von einer solchen im Ausmaß von 42,9 km auszugehen.

Da die Bw. ihren Arbeitsweg im Zeitraum vom 1. Jänner 2010 bis zum 15. April 2010 von der Adresse A , aus und im Zeitraum vom 16. April 2010 bis zum 31. Dezember 2010 von der Adresse B , aus antrat und da sich die dabei von ihr zurückgelegten einfachen Fahrtstrecken hinsichtlich deren Länge deutlich unterschieden – auf die obigen diesbezüglichen

Ausführungen wird verwiesen – sind diese Zeiträume hinsichtlich der Gewährung eines Pendlerpauschales nach dem oben Gesagten wie folgt zu beurteilen:

1.) Zeitraum 1. Jänner 2010 bis 15. April 2010:

In Ansehung des Umstandes, dass die einfache Wegstrecke, die die Bw. im Zeitraum vom 1. Jänner bis zum 15. April 2010 zurückgelegte um an ihre Arbeitsstätte zu gelangen, eine Streckenlänge von 20 Kilometer nicht überschritt, ist bei dieser für diesen (Zeitraum) ein Pendlerpauschale nicht zu berücksichtigen.

2.) Zeitraum 16. April 2010 bis 31. Dezember 2010:

W. o. ausgeführt, brachte die Bw. hinsichtlich des Arbeitsweges B - Adresse , vor, dass sie ihren Dienst erst um 9:30 Uhr antreten könne, wenn sie für diese Fahrt öffentlichen Verkehrsmittel benutze.

§ 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 das "große" Pendlerpauschale. Nur durch einen pauschalen, typisierenden Tatbestandinhalt der Pendlerpauschale kann nämlich der Normzweck einer verwaltungsökonomischen Vollziehung dieser Massensachverhalte erreicht werden.

Unzumutbarkeit der Benützung von Massenverkehrsmitteln ist nach der Verwaltungspraxis nur dann gegeben,

- wenn zumindest auf dem halben Arbeitsweg ein Massenverkehrsmittel überhaupt nicht oder nicht zur erforderlichen Zeit (Nachtarbeit) verkehrt (*Unzumutbarkeit wegen tatsächlicher Unmöglichkeit*),
- bei Vorliegen eines Ausweises gemäß § 29b der Straßenverkehrsordnung 1960, bei Eintragung der Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel wegen dauernder Gesundheitsschädigung oder der Blindheit im Behindertenpass (§ 42 Abs. 1 BBG) oder bei Befreiung von der Kraftfahrzeugsteuer wegen Behinderung (*Unzumutbarkeit wegen Behinderung*) sowie
- wenn *Unzumutbarkeit wegen langer Anfahrtszeit* vorliegt; dabei gilt Folgendes:

Die Benützung des Massenbeförderungsmittel 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. dazu auch die Erläuterungen zur Regierungsvorlage des EStG 1988 (621 BlgNR XVII. GP) zu § 16].

Weder aus der Aktenlage noch aufgrund eines Vorbringens der Bw. ergeben sich Hinweise darauf, dass die Bw. dauernd stark gehbehindert ist oder eine Krankheit die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel unzumutbar macht.

In Ansehung der obigen von der erkennenden Behörde betreffend des Arbeitsweges B - Adresse angestellten Recherchen – auf die umfangreichen obigen diesbezüglichen Ausführungen wird verwiesen - kann im vorliegenden Fall auch nicht davon gesprochen werden, dass zur erforderlichen Zeit Massenverkehrsmittel zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht verkehren, sowie weiters davon nicht, dass eine Unzumutbarkeit der Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln wegen langer Anfahrtszeit vorliegt.

Daher war der Bw. im Zeitraum vom 16. April 2010 bis zum 31. Dezember 2010 die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel für den im vorigen Absatz erwähnten Arbeitsweg zumutbar. Im gegenständlichen Fall bestand somit im vorgenannten Zeitraum lediglich ein Anspruch auf das sog. *"kleine"* Pendlerpauschale.

Gemäß § 77 Abs 1 erster Satz EStG 1988 ist der Lohnzahlungszeitraum - wenn der Arbeitnehmer bei einem Arbeitgeber im Kalendermonat durchgehend beschäftigt ist - der Kalendermonat.

Somit ist der Bw. in Ansehung des festgestellten Sachverhaltes für die Monate Mai 2010 bis Dezember 2010 das sog. *"kleine"* Pendlerpauschale für die einfache Wegstrecke von 40 km bis 60 km im Ausmaß von € 828,-- (€ 1.242:12 x 8) zu gewähren.

Der Berufung war insofern – w. o. ausgeführt, anerkannte das Finanzamt lediglich ein Pendlerpauschale im Ausmaß von € 630,-- - Folge zu geben.

Da der in Rede stehende Arbeitsweg von der Bw. im Lohnzahlungszeitraum April 2010 erst ab dem 16. dieses Monats und somit in diesem nicht überwiegend zurückgelegt wurde, war das Pendlerpauschale für diesen nicht zu berücksichtigen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 4. Dezember 2012