



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., gegen den Bescheid des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs, im Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat vertreten durch Amtsdirektor Walter Halbmayr, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2007 nach der am 3. September 2009 am Finanzamt in Amstetten im Beisein der Schriftführerin Svende Peth durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs vom 14. Jänner 2009 zu entnehmen.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs erließ mit Datum 12. Dezember 2008 gegenüber der Berufungswerberin (Bw.) von Amts wegen einen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007, da die Bw. Bezüge von mehreren bezugsauszahlenden Stellen erhalten hatte und keine Einkommensteuererklärung einreichte.

Laut Lohnzettel wurden von einer bezugsauszahlenden Stelle in Linz (J.K.) bei den Bezügen für den Zeitraum 1. Jänner bis 31. Oktober 2007 ein Pendlerpauschale in Höhe von 1.615,50 € berücksichtigt; eine Korrektur erfolgte im angefochtenen Einkommensteuerbescheid nicht.

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 erhob die Bw. mit Telefax vom 12. Jänner 2009 Berufung und beantragte die steuerliche Berücksichtigung folgender Aufwendungen:

„Pauschalabsetzbetrag für die Tätigkeit als Gemeinderätin während des gesamten Jahres 2007. Berufsgruppenpauschale für Mitglieder einer Stadt-, Gemeinde- oder Ortsvertretung iHv 438,-- €.

Großes Pendlerpauschale für die Monate November und Dezember 2007 – Auszahlende Stelle: Amt, Einsatzort X., Y-Straße, 4020 Linz iHv (2052:12x2) 342,-- €.

Kirchenbeitragssteuerabsetzbetrag iHv 100,-- €."

Das Finanzamt ermittelte die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte in Linz mit unter 40 km und erließ mit Datum 14. Jänner 2009 eine Berufungsvorentscheidung, die zu einer Abgabennachforderung gegenüber dem angefochtenen Bescheid von € 68,62 führe.

Das Finanzamt gewährte zwar den Werbungskostenpauschbetrag für Politiker und den Sonderausgabenabzug für den Kirchenbeitrag, setzte aber anstelle des „großen“ Pendlerpauschales für den Zeitraum Jänner bis Oktober 2007 das „kleine“ Pendlerpauschale für das ganze Jahr 2007 an und führte aus:

„Das große Pendlerpauschale steht dann zu wenn die Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels nicht möglich oder zumutbar ist . Die Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels ist auch dann zumutbar, wenn man einen Teil der gesamten Wegstrecke nicht mit dem öffentlichen Verkehrsmittel zurücklegen kann. Nur wenn der Anfahrtsweg mehr als die Hälfte der Gesamtfahrstrecke betragen würde, ist die Benützung des Verkehrsmittels unzumutbar. Da dies in Ihrem Fall nicht zutrifft und die Anfahrt mit dem öffentlichen Verkehrsmittel auch zeitlich zumutbar ist (Anfahrtszeiten bei mehr als 40 km: 2,5 Stunden), war das kleine Pendlerpauschale für das gesamte Kalenderjahr 2007 zu berücksichtigen.

Da vom Arbeitgeber (J.K.) bei der Lohnverrechnung das Pendlerpauschale in Höhe von 1.615,50 € berücksichtigt (bei Entfernungen > 40 Kilometer) wurde, wurde daher der Lohnzettel diesbezüglich berichtigt."

Gleichzeitig mit der Berufungsvorentscheidung wurde ein neuer Einkommensteuervorauszahlungsbescheid für das Jahr 2009 und Folgejahre erlassen.

Mit Telefax vom 10. Feber 2009 beantragte die Bw., ihre Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen, und erhob Berufung gegen den Einkommensteuervorauszahlungsbescheid für das Jahr 2009 und Folgejahre:

„... Durch das Finanzamt Amstetten wurde mit 12.12.2008 ein mich betreffender Einkommenssteuerbescheid für das Jahr 2007 erlassen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 14.01.2009, bei mir eingelangt am 19.01.2009, wurde aufgrund meiner Berufung vom 12.01.2008 der Einkommenssteuerbescheid für das Jahr 2007 wie folgt geändert:

1. Der beantragte Pauschalabsetzbetrag für die Tätigkeit als Gemeinderätin während des gesamten Jahres 2007, Berufsgruppenpauschale für Mitglieder einer Stadt-, Gemeinde- oder Ortsvertretung iHv 438,-- € sowie

2. der Kirchenbeitragssteuerabsetzbetrag iHv 100,-- €

wurden entsprechend berücksichtigt.

Nicht berücksichtigt wurde das beantragte große Pendlerpauschale für die Monate November und Dezember 2007 - Arbeitgeber: Amt, Einsatzort X., Y-Straße, 4020 Linz iHv (2052:12x2) 342,-- €.

Vielmehr wurde der bisher vorgeschriebene Nachforderungsbetrag iHv 426,49 € auf 495,11 € erhöht.

In der Begründung hiezu ist ausgeführt, dass das große Pendlerpauschale nur dann zustehen würde, wenn die Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels nicht möglich oder zumutbar sei. Die Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels sei auch dann zumutbar, wenn man einen Teil der gesamten Wegstrecke nicht mit dem öffentlichen Verkehrsmittel zurücklegen könne.

Nur wenn der Anfahrtsweg mehr als die Hälfte der Gesamtfahrtstrecke betragen würde, sei die Benutzung des Verkehrsmittels unzumutbar.

Da dies in meinem Falle nicht zutreffend sei und die Anfahrt mit dem öffentlichen Verkehrsmittel auch zeitlich zumutbar wäre (Anfahrtszeit bei mehr als 40 km: 2,5 Stunden), sei das kleine Pendlerpauschale für das gesamte Kalenderjahr 2007 zu berücksichtigen gewesen. Da vom Arbeitgeber (J.K.) bei der Lohnverrechnung das Pendlerpauschale in Höhe von 1.615,50 € berücksichtigt (bei Entfernungen > 40 Kilometer) worden sei, sei der Lohnzettel daher entsprechend berichtigt worden.

Im gegenständlichen Fall gelangt die Bestimmung des § 16 Einkommenssteuergesetz 1988 idF BGBl. I Nr. 10012006 (27.06.2006-23.05.2007) zur Anwendung.

... [Wiedergabe des Gesetzestextes]

In der Berufungsvorentscheidung wird offenbar davon ausgegangen, dass im vorliegenden Fall die Voraussetzungen des § 16 Abs. 1 Z 6 lit c EStG 1988 nicht erfüllt seien.

Begründend führe ich aus, dass laut beiliegendem Internetauszug betreffend der Fahrpläne der öffentlichen Verkehrsbetriebe (jeweils am Internetauszug exklusive 5 min Fußweg zur Heimathaltestelle P. und 10 min Fußweg von der Haltestelle A. zur J.K.) bei aktuellem Fahrplan zwei Möglichkeiten mit Fahrtzeiten von insgesamt 1:51 min (Ankunft 07.15 h) und 1:56 min (Ankunft 08.32 h) bestehen würden, in meine Arbeit zu gelangen (vgl Blg ./1).

Davon abgesehen, dass mein Arbeitsbeginn an der J.K. 8:00 h war, und somit Wartezeiten einzurechnen wären, ist weiters anzuführen, dass für den Rückweg lediglich die Möglichkeit bestanden habe, mit öffentlichen Verkehrsmitteln um 17.02 h (vgl Blg ./2 den Heimweg anzutreten, wobei meine damalige wöchentliche Vortragstätigkeit einen Kurs betraf, der erst nach 18.00 h endete.

Weiters waren aus arbeitstechnischen Gründen immer wieder Tage notwendig, wo sich das Arbeitsende auf nach 18.00 h verlegte, seien es nun diverse dienstlich verpflichtende Aufsichten bei Prüfungen, Fertigstellungen von Klausurangaben oder Verlagstermine gewesen.

Schon aus diesem Grund war mir die Benutzung eines öffentlichen Verkehrsmittels an mehr als der Hälfte der tatsächlichen Arbeitstage im Kalendermonat nicht zumutbar.

Insbesondere ist mir unter Berücksichtigung nachstehenden Rechtssatzes, Dokumentnummer JWR_2006150001_20080924X03 des VwGH zu 2006/15/0001, 24.09.2008 die Überwindung meines Arbeitsweges auf andere Art und Weise als unter Benutzung meines Privat-PKW's unzumutbar:

„Ob die Überwindung des Arbeitsweges bei Kombination eines Individualverkehrsmittels mit den Massenbeförderungsmitteln dem Steuerpflichtigen zumutbar ist, ist den Materialien zufolge (RV 620 BlgNR XVII. GP, 75) auf Grund der Fahrzeiten zu prüfen. Unzumutbar - so die Regierungsvorlage - 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 dem Massenbeförderungsmittel als mit dem eigenen Kfz; im Nahbereich von 25 km ist die Benützung des Massenbeförderungsmittels entsprechend den Erfahrungswerten über die durchschnittliche Fahrtdauer aber auch dann zumutbar, wenn die Gesamtfahrtzeit für die einfache Fahrtstrecke nicht mehr als 90 Minuten beträgt. Kann auf mehr als der halben Strecke ein Massenbeförderungsmittel benützt werden, dann ist die für die Zumutbarkeit maßgebliche Fahrtdauer aus der Gesamtfahrtzeit (Kfz und Massenbeförderungsmittel) zu errechnen.“

Auch wenn man davon ausgeht, dass mir die Benutzung meines Privat-PKW'S bis zum Bahnhof in G. zumutbar ist, ergibt sich damit nachstehende Fahrtdauer (von öffentlichen Verkehrsmitteln, [vgl. Blg ./3] gemeinsam mit dem PKW):

- von meiner Heimatadresse H. (P.), PLZ G. bis zum Bahnhof G. 10 min*
- vom Bahnhof G. nach Linz Haltestelle A. 1 h 13 min*
- von Haltestelle A. zur J.K. 10 min*

Hierbei wird jedoch ein sofortiger Anschluss der jeweiligen Verbindungen unterstellt, wobei realistischerweise hier noch Wartezeiten anfallen, und damit jedenfalls von einer Gesamtdauer von 1 h 40 min auszugehen ist.

Die Fahrtdauer mit dem PKW beträgt laut Routenplaner (erfahrungsgemäße Zeitdauer der Einzelstrecke unter 30 min) jedoch lediglich 32 min, und somit ist mir die mehr als dreimal so lange Fahrzeit mit den öffentlichen Verkehrsmitteln (in Kombination mit dem privaten PKW) im Verhältnis zu meiner Fahrzeit mit dem Privat-PKW unzumutbar.

Dementsprechend besteht auch eine Unzumutbarkeit betreffend der neuen Arbeitsstätte Y-Straße, da hier eine noch wesentlichere Zeitdifferenz zwischen den zu vergleichenden Fahrtzeiten vorliegt.

Ich beantrage nunmehr, meine Berufung der Abgabenbehörde II. Instanz vorzulegen.

Ich wiederhole daher meinen in der Berufung vom 12.12.2008 gestellten Antrag, den angefochtenen Bescheid aufzuheben und einen neuen Bescheid, der meinen Einwänden Rechnung trägt, zu erlassen.

Für den Fall, dass meiner Berufung vollinhaltlich stattgegeben wird, bin ich mit der Erlassung einer zweiten Berufungsvorentscheidung einverstanden.

Ich beantrage eine mündliche Verhandlung vor dem unabhängigen Finanzsenat. ...

Unter einem erhebe ich aufgrund des oben dargelegten Vorlageantrages Berufung gegen den Vorauszahlungsbescheid 2009 vom 14.01.2009, in welchem die Abgabenschuld aufgrund des unter Punkt VIII genannten strittigen Betrages in Höhe von nunmehr erhöht € 539,66 errechnet wurde."

Beigefügt waren Fahrplanausdrucke, ein Ausdruck des Erkenntnisses des VwGH 24. 9. 2008, 2006/15/0001, sowie ein Routenplanerausdruck.

Mit Bericht vom 18. Mai 2009 legte das Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs die Berufungen gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 sowie gegen den

Einkommensteuervorauszahlungsbescheid für das Jahr 2009 und Folgejahre dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor und führte aus:

„Kurzdarstellung Sachverhalt:

Die Bw. war im Jahr 2007 in PLZ G. H. wohnhaft und in 4020 Linz an der J.K. bzw. am X. in der Y-Straße nichtselbständig tätig.

Strittig ist, ob in Zusammenhang mit der Berücksichtigung eines Pendlerpauschales die Benutzung von öffentlichen Verkehrsmitteln zumutbar ist.

Die Bw. begründet die Nichtzumutbarkeit der Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln mit dem Umstand, dass die Wegzeit mit dem öffentlichen Verkehrsmittel mehr als dreimal so lang ist wie mit dem PKW.

Lt. Literatur und Rechtsprechung ist für die Beurteilung der Zumutbarkeit der Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln die optimale Kombination aus Massenverkehrsmitteln (auf der überwiegenden Wegstrecke) und Individualverkehrsmittel heranzuziehen.

Die optimale Kombination ist im vorliegenden Fall die Fahrt mit dem PKW zum Bahnhof in S. und von dort weiter mit den öffentlichen Verkehrsmitteln zur jeweiligen Dienststelle in Linz. Der Bahnhof S. ist aufgrund seiner Eigenschaft als Verkehrsknotenpunkt weitaus geeigneter als die Bahnstation in G., da hier nicht nur Regionalzüge, sondern auch Regionalexpresszüge und Intercityzüge nach Linz benützt werden können.

Es ergeben sich somit folgende Wegzeiten (lt. im Akt aufliegenden Ausdrucken ViaMichelin, ÖBB und Linien LinzAG)

G. H. - Bahnhof S. mit PKW (11 km) 13 Minuten

Bahnhof S. - Linz Hbf. mit ÖBB Regionalexpress 20 Minuten

Linz Hbf. - J.K. Universität bzw. Y-Straße 20 Minuten

div. Wartezeiten u. Gehwege (geschätzt) 15 Minuten

Summe 68 Minuten

Die Strecke Wohnung - Dienstort lässt sich daher jedenfalls in rd. 70 Minuten bei Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln auf der überwiegenden Wegstrecke zurücklegen.

In diesem Zusammenhang wird auf die Entscheidung des VwGH vom 28.10.2008, 2006/15/0319, hingewiesen, wonach Fahrzeiten im Nahbereich bis 90 Minuten jedenfalls zumutbar sind."

Der Referent richtete mit Datum 2. Juni 2009 folgenden Vorhalt an die Bw.:

„Im gegenständlichen Berufungsverfahren ist (noch) strittig, ob Ihnen für die Fahrten Wohnung (G.) – Arbeitsstätte (J.K. Linz bzw. X. Linz) das „große" oder das „kleine" Pendlerpauschale zusteht.

Von der J.K. Linz wurde beim Lohnsteuerabzug laut (ursprünglichem) Lohnzettel ein Betrag von 1.615,50 € berücksichtigt, was dem „großen" Pendlerpauschale für Entfernungen zwischen 40 und 60 km für den Zeitraum 1. 1. – 31. 10. 2007 entspricht (1. Halbjahr: 931,50 €, 2. Halbjahr bis Ende Oktober: 684,00 €).

Mit Berufungsvorentscheidung vom 14. Jänner 2009 hat das Finanzamt stattdessen – für das gesamte Jahr 2007 – das „kleine" Pendlerpauschale für Entfernungen zwischen 40 und 60 km angesetzt (1.030,50 €).

Sie gehen in Ihrem Vorlageantrag vom 10. Feber 2009 davon aus, dass bei durchgehender Benützung öffentlicher Verkehrsmittel ein Zeitaufwand von fast zwei Stunden in eine Richtung erforderlich und darüber hinaus in den Abendstunden die durchgehende Verwendung öffentlicher Verkehrsmittel gar nicht möglich wäre. Selbst bei Verwendung des PKW bis zum Bahnhof G. (Fahrzeit 10 Minuten) ergäbe sich eine Gesamtfahrzeit von 1 Stunde 40 Minuten, wobei Sie eine Fahrzeit mit der Bahn zwischen Bahnhof G. und Linz A. von 1 Stunde 13 Minuten annehmen.

Das Finanzamt vertritt dagegen die Auffassung, Sie könnten bei einer optimalen Kombination aus Individualverkehr und Massenverkehrsmitteln („Park an Ride") Ihre Arbeitsstätten in Linz von zu Hause in weniger als 70 Minuten erreichen, wenn mit dem PKW der Bahnhof S. mit einer Fahrzeit von 13 Minuten angefahren wird. Anders als Sie ermittelt das Finanzamt eine Gesamtfahrzeit mit öffentlichen Verkehrsmitteln von 40 Minuten (siehe die Beilage zum Vorlagebericht des Finanzamtes).

Laut Routenplaner Viamichelin beträgt die Entfernung zwischen Ihrer Wohnung und dem Bahnhof S. 11 km und ist diese Strecke in 13 Minuten zurücklegbar.

Aus dem ÖBB-Sommerfahrplan 2007 ergibt sich, dass zwischen S. und Linz/J.K. zahlreiche Verbindungen mit Fahrzeiten zwischen 39 und 59 Minuten bestehen; für die Rückfahrt betragen die Fahrzeiten zwischen 48 Minuten und 1 Stunde 6 Minuten.

Unter Berücksichtigung der Wartezeiten auf die öffentlichen Verkehrsmittel betrug der Arbeitsweg zur J.K. in der vom Finanzamt als optimal angesehenen Variante somit – bei einer Entfernung zwischen 40 und 60 km - etwa 55 bis 80 Minuten.

Aus dem ÖBB-Sommerfahrplan 2007 ergibt sich ferner, dass zwischen S. und Linz I. zahlreiche Verbindungen mit Fahrzeiten zwischen 34 und 57 Minuten bestehen; für die Rückfahrt betragen die Fahrzeiten zwischen 30 Minuten und 54 Minuten, wobei der weitere Fußweg zum X. mit etwa 2 Minuten (laut Linz AG) zu veranschlagen ist.

Unter Berücksichtigung der Wartezeiten auf die öffentlichen Verkehrsmittel betrug der Arbeitsweg zum X. in der vom Finanzamt als optimal angesehenen Variante somit – bei einer Entfernung zwischen 40 und 60 km - etwa 45 bis 75 Minuten.

Nach der auch von Ihnen zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (24. 9. 2008, 2006/15/0001, die Folgepassage nach der von Ihnen zitierten Passage; sowie 28. 10. 2008, 2006/15/0319) ist auf die Ausnutzung des „Park & Ride“-Systems abzustellen. Im gegenständlichen Fall ist die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel auf dem weitaus überwiegenden Teil Ihres Arbeitsweges – soweit bisher ersichtlich - möglich.

Sämtliche Fahrzeiten bei Verwendung von „Park & Ride“ liegen – soweit bisher ersichtlich - jedenfalls unter 90 Minuten, sodass auch nach der von Ihnen zitierten Rechtsprechung jedenfalls die (überwiegende) Verwendung öffentlicher Verkehrsmittel zumutbar ist.

Sie werden ersucht, sich zu den vorstehenden Überlegungen innerhalb von vier Wochen ab Zustellung dieses Schreibens zu äußern.

Sollten Sie Ihren Vorlageantrag weiter aufrecht erhalten, geben Sie bitte auch bekannt, ob die von Ihnen verwendete Formulierung „Ich beantrage eine mündliche Verhandlung vor dem unabhängigen Finanzsenat“ so zu verstehen ist, dass Sie neben der Anberaumung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 284 Abs. 1 Z 1 BAO auch die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat (wovon das Finanzamt im Vorlagebericht ausgeht) gemäß § 282 Abs. 1 Z 1 BAO beantragen.

Bei Aufrechterhaltung des Vorlageantrags ist die mündliche Berufungsverhandlung vor dem Referenten (am Finanzamt in Amstetten) für August/September 2009 geplant, sodass Sie bitte unter einem auch allfällige etwa urlaubsbedingte Verhinderungen in diesem Zeitraum bekannt geben wollen (bei einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat kann derzeit keine Terminprognose abgegeben werden)."

Ferner wurde der Bw. mit Bescheid vom 2. Juni 2009 aufgetragen, die der Berufung gegen den Einkommensteuervorauszahlungsbescheid für das Jahr 2009 und Folgejahre anhaftenden Mängel zu beheben, wobei bei Fristversäumnis die Berufung als zurückgenommen gelte.

Beide Geschäftsstücke wurde nachweislich von Mitbewohnern der Abgabestelle der Bw. am 5. Juni 2009 übernommen.

Eine Reaktion hierauf erfolgte nicht.

In der am 21. Juli 2009 von einem Mitbewohner der Abgabestelle der Bw. übernommenen Ladung zur mündlichen Berufungsverhandlung am 3. September 2009 wurde die Bw. nochmals auf die Nichtbeantwortung des Vorhalts – und auf die Möglichkeit einer Berufungszurücknahme - hingewiesen.

Mit Bescheid vom 20. Juli 2009 wurde die Berufung gegen den Einkommensteuervorauszahlungsbescheid für das Jahr 2009 und Folgejahre gemäß § 275 BAO als zurückgenommen erklärt.

Der mündlichen Berufungsverhandlung am 3. September 2009 blieb die Bw. unentschuldigt fern.

Der Vertreter des Finanzamtes verwies auf das bisherige Vorbringen und beantragte, die Berufung im Sinne der Berufungsvorentscheidung zu erledigen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Werbungskosten als Gemeinderätin

Die Bw. war im Berufszeitraum – wie sich auch aus dem Lohnzettel der Stadtgemeinde G. ergibt – Mitglied eines Gemeinderates.

Gemäß § 1 Z 10 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen, BGBl. II Nr. 382/2001, wurde für Mitglieder einer Stadt-, Gemeinde- oder Ortsvertretung nach den jeweiligen Erfahrungen der Praxis anstelle des Werbungskostenpauschbetrages gemäß § 16 Abs. 3 EStG 1988 folgende Werbungskosten auf die Dauer des aufrechten Dienstverhältnisses festgelegt: „15% der Bemessungsgrundlage, mindestens 438 Euro jährlich, höchstens 2.628 Euro jährlich. Der Mindestbetrag kann nicht zu negativen Einkünften führen.“

Der Bw. steht daher das Werbungskostenpausch für Gemeinderäte auf Grund ihrer Einkünfte in Höhe des Mindestbetrages von 438 € zu.

Dem diesbezüglichen Antrag der Bw. ist bereits die Berufungsvorentscheidung gefolgt.

2. Pendlerpauschale

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 sind Werbungskosten auch Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen gilt (lit. a leg. cit.), dass diese Ausgaben bei einer einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis 20 km grundsätzlich mit durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 EStG 1988) abgegolten sind (vgl. *Wanke* in *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, MSA EStG [1. 6. 2009], § 33 Anm. 125; *Atzmüller/Lattner* in *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, MSA EStG [1. 9. 2008], § 16 Anm. 67).

Beträgt die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum (das ist gemäß § 77 Abs. 1 EStG 1988 in der Regel der Kalendermonat, auch wenn – etwa bei Teilzeitbeschäftigten – nicht an allen Tagen der Arbeitswoche gearbeitet wird) überwiegend zurücklegt, mehr als 20 km und ist die Benützung eines Massenverkehrsmittels zumutbar, dann werden nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988 zusätzlich bestimmte Pauschbeträge (so genanntes „kleines“ Pendlerpauschale) berücksichtigt:

Von 1. 1. 2006 bis 30. 6. 2007 (BGBl. I Nr. 115/2005):

Entfernung	Pauschbetrag	Zeitraum
20 bis 40 km	495 €	jährlich
40 bis 60 km	981 €	jährlich
über 60 km	1.467 €	jährlich

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

Entfernung	Pauschbetrag	Zeitraum
20 bis 40 km	546 €	jährlich
40 bis 60 km	1.080 €	jährlich
über 60 km	1.614 €	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. 1. 2006 bis 30. 6. 2007 (BGBl. I Nr. 115/2005):

Entfernung	Pauschbetrag	Zeitraum
2 bis 20 km	270 €	jährlich
20 km bis 40 km	1.071 €	jährlich
40 km bis 60 km	1.863 €	jährlich
über 60 km	2.664 €	jährlich

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

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

Mit dem Verkehrsabsetzbetrag und dem Pendlerpauschale sind gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten.

Wie oben ausgeführt, steht das „große“ Pendlerpauschale zu, wenn die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht möglich oder nicht zumutbar ist und die Fahrtstrecke zumindest 2 km beträgt.

Unzumutbarkeit liegt 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 körperlichen 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 § 29b der Straßenverkehrsordnung besitzt oder infolge seiner Behinderung von der Kraftfahrzeugsteuer befreit ist (vgl. *Atzmüller/Lattner* in *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, MSA EStG [1.6.2007], § 16 Anm. 80).

Das Finanzamt hat – von der Bw. nicht widersprochen – in seinem Vorlagebericht festgestellt, dass der tägliche Arbeitsweg in rund 70 Minuten bei Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln auf der überwiegenden Wegstrecke zurücklegbar ist, wobei von folgenden Fahrzeiten unter Verwendung von „Park and Ride“ ausgegangen wurde:

G. H. - Bahnhof S. mit PKW (11 km) 13 Minuten

Bahnhof S. - Linz Hbf. mit ÖBB Regionalexpress 20 Minuten

Linz Hbf. - J.K. Universität bzw. Y-Straße 20 Minuten

div. Wartezeiten u. Gehwege (geschätzt) 15 Minuten.

Die Bw. hat auch der Ermittlung des UFS nicht widersprochen, wonach der Arbeitsweg zur J.K. bei Fahrt mit dem Auto nach S. und Weiterfahrt mit dem Zug - bei einer Entfernung zwischen 40 und 60 km - etwa 55 bis 80 Minuten und der Arbeitsweg zum X. in dieser Variante - ebenfalls bei einer Entfernung zwischen 40 und 60 km - etwa 45 bis 75 Minuten betragen hat.

In rechtlicher Hinsicht ist – wie bereits im Vorhalt vom 2. Juni 2009 näher ausgeführt – darauf zu verweisen, dass der Verwaltungsgerichtshof auch in der von der teilweise von der Bw. selbst zitierten Rechtsprechung die Auffassung vertritt, bei optimaler Kombination von Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel sei jedenfalls eine Anfahrzeit von 75 Minuten (VwGH 28. 10. 2008, 2006/15/0319) bzw. von 90 Minuten (VwGH 24. 9. 2008, 2006/15/0001) zumutbar.

Der Bw. stand daher im Jahr 2007 hinsichtlich beider Arbeitsstätten nur das „kleine“ Pendlerpauschale zu.

Das Finanzamt hat mit der Berufungsvorentscheidung den angefochtenen Einkommensteuerbescheid diesbezüglich zu Ungunsten der Bw. zu Recht abgeändert.

3. Sonderausgaben

Gemäß § 18 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 in der für den Berufszeitraum maßgebenden Fassung sind Beiträge an gesetzlich anerkannte Kirchen und Religionsgesellschaften, höchstens jedoch 100 € jährlich bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen.

Da die Bw. vom Finanzamt unbestritten im Jahr 2007 wenigstens 100 € an Kirchenbeitrag geleistet hat, waren diese Sonderausgaben antragsgemäß zu berücksichtigen.

Auch diesem Begehren wurde bereits durch die Berufungsvorentscheidung Rechnung getragen.

4. Bemessungsgrundlagen

Da somit durch diese Berufungsentscheidung keine Änderung gegenüber der Berufungsvorentscheidung vorgenommen wurden, sind die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe der Berufungsvorentscheidung zu entnehmen.

Wien, am 16. September 2009