

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die am 31. Mai 2007 beim Finanzamt eingelangte Berufung der Bw., Gde D, B 12, gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch, vom 18. Mai 2007 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (in der Folge kurz: Bw.) war im Berufungsjahr (3. Juli 2006 bis 31. Dezember 2006) ua. bei der TB GmbH, Gd BS, A-Weg 1, beschäftigt. In ihrer elektronisch eingereichten Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2006 beantragte sie ua. unter dem Titel "Pendlerpauschale" die Berücksichtigung von 931,50 € (= das sog. große Pendlerpauschale nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 für eine einfache Fahrtstrecke von 40 bis 60 km für sechs Monate) als Werbungskosten.

Im Rahmen eines entsprechenden Vorhalteverfahrens (vgl. Ergänzungersuchen des Finanzamtes vom 11. April 2007) erklärt die Bw. mit Schreiben vom 30. April 2007 ua., dass sie im obgenannten Unternehmen als stellvertretende Filialleiterin tätig sei und sie ihre Arbeitsstätte vier bis fünf mal in der Woche anfahre. Die genauen Arbeitszeiten könnten den

beigelegten Zeiterfassungsübersichten entnommen werden. Die wechselnden Arbeitszeiten beruhten auf den langen Öffnungszeiten die der Z in BS habe. Als stellvertretende Filialleiterin habe sie anwesend zu sein, bis alle täglichen Abschlussarbeiten erledigt seien. Dies mache es ihr nicht möglich, ihre Arbeitsstelle mit öffentlichen Verkehrsmitteln anzufahren.

Das Finanzamt erließ in der Folge den angefochtenen Einkommensteuerbescheid; dabei berücksichtigte es für 5 Monate und 29 Tage (nur) das sog. kleine Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988 für einen einfachen Arbeitsweg zwischen 40 und 60 km in Höhe von 487,92 € und führte dazu begründend aus, dass für die Strecke B 12, D - A-Weg 1, BS, zu den nachgewiesenen Arbeitszeiten überwiegend im Sinne des § 16 EStG 1988 die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel in Kombination mit Individualverkehrsmitteln möglich und zumutbar (innerhalb der Zeitstaffel von 2,5 Stunden) gewesen sei.

Mit dem am 31. Mai 2007 beim Finanzamt eingelangten Schriftsatz erhob die Bw. gegen diesen Einkommensteuerbescheid 2006 vom 18. Mai 2007 Berufung, beantragte das Pendlerpauschale, wie ursprünglich geltend gemacht, zu berücksichtigen, und brachte dazu im Wesentlichen vor, dass es nicht möglich sei, öffentliche Verkehrsmittel und Individualverkehrsmittel zu benutzen, da am Bahnhof D keine Parkmöglichkeiten vorhanden seien und sie damals auch noch kein Auto gehabt habe. Bei Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel sei sie zwei Stunden und 40 Minuten unterwegs. Die lange Wartezeit sei hier nicht das große Problem; sie habe zum Großteil der Fälle eine Wartezeit von einer Stunde und 17 Minuten am Bahnhof BL.

Laut Aktenvermerk des Finanzamtes ist der Bw. seit September 2006 ein Pkw zur Verfügung gestanden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 20. Juli 2007 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab; dabei führte es aus, dass für die Strecke B 12, Gde D - Z, Gd BS, zu den angeführten Arbeitszeiten im Jahr 2006 die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel in Kombination mit Individualverkehrsmitteln (Pkw und Fußweg) im Sinne des § 16 EStG 1988 überwiegend möglich und zumutbar (innerhalb der Zeitstaffel von 2,5 Stunden) gewesen sei (im Juli und August sei diese Strecke auch tatsächlich mit öffentlichen Verkehrsmitteln bewältigt worden) und daher der Bw. für diesen Zeitraum Juli bis Dezember 2006 das erhöhte Pendlerpauschale nicht zustehe.

In der Folge begehrte die Bw., die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen, wodurch die Berufung wiederum als unerledigt galt. Im Vorlageantrag führte die Bw. ergänzend zum Berufungsschriftsatz Folgendes aus:
Durch ihre Tätigkeit als stellvertretende Filialleiterin sei es ihr nicht möglich, den Zug um

19:37 Uhr zu erreichen. Zu ihrer Tätigkeit gehöre es auch, nach der offiziellen Arbeitszeit (Stempelzeit) einen kurzen Rundgang zu machen und zu warten bis alle die Filiale verlassen hätten. Da auch die Haupteingänge im Z um diese Zeit schon verschlossen seien, müsse sie zusätzlich noch rund um den Z laufen (zusätzliche fünf Minuten). Auch unterschiedliche Arbeitszeiten ("früh am Morgen" ab 7:00 Uhr) seien durch Urlaubsvertretungen möglich. Bei Erkrankung der Kollegin, die in der Früh die Warenübernahme durchzuführen hätte, müsse sie auch kurzfristig (Verständigung erst um 6:00 Uhr desselben Tages) um 7:00 Uhr in BS sein. Durch ihre Position sei sie Vertretung für alle Bereiche in der Filiale.

Zum Hinweis des Finanzamtes auf die Kombination von öffentlichen Verkehrsmitteln und Individualverkehr sei zu sagen, dass B auf ca. 500 m liege und daher der Fußweg und auch die Fahrt mit dem Fahrrad zum Bahnhof D mindestens eine dreiviertel Stunde dauere. Auch die Benützung eines Motorrollers, etc. sei wegen starken Laubfalles die Hälfte des Jahres nicht möglich. Da sie bei Beginn ihres Dienstverhältnisses noch keinen Pkw gehabt habe, sei sie regelmäßig von ihrem damaligen Freund in BS bzw. in D abgeholt worden, da sie ansonsten für ihren Heimweg ca. drei Stunden täglich gebraucht hätte. Sie müsste dann allein zur Bewältigung der Strecke D Bahnhof - D B ein Auto kaufen, obwohl sie privat nicht auf einen Pkw angewiesen sei. Da auch jeden Freitag bis 21:00 Uhr geöffnet sei und sie daher auch mindestens zwei mal im Monat bis 21:30 Uhr arbeiten müsse, sei es ihr an diesen Freitagen nicht möglich, mit öffentlichen Verkehrsmitteln nach Hause zu kommen. Dies würde für sie an diesen Tagen eine Taxifahrt von je 10,00 € bedeuten.

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung erwogen:

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 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) abgegolten, der allen aktiven Arbeitnehmern unabhängig von den tatsächlichen Kosten zusteht.

Werbungskosten in Form des Pendlerpauschales gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 stehen 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.

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 126 EStG 1988 genannten Pauschbeträge (zB bei einer einfachen Fahrtstrecke von 40 km bis 60 km: jährlich 981,00 €, monatlich 81,75 € bzw. täglich 2,73 €) zu berücksichtigen.

Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum **überwiegend** die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte **zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar**, dann werden gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c iVm § 124b Z 126 EStG 1988 an Stelle der Pauschbeträge nach lit. b leg. cit. folgende Pauschbeträge berücksichtigt:

| <i>EINFACHE WEGSTRECKE</i> | <i>PAUSCHBETRÄGE</i> | | |
|----------------------------|----------------------|------------------|----------------|
| | <i>jährlich</i> | <i>monatlich</i> | <i>täglich</i> |
| 2 bis 20 km | 280,00 € | 22,50 € | 0,75 € |
| 20 bis 40 km | 1.071,00 € | 89,25 € | 2,98 € |
| 40 bis 60 km | 1.863,00 € | 155,25 € | 5,18 € |
| über 60 km | 2.664,00 € | 222,00 € | 7,40 € |

Unzumutbarkeit der Benützung von Massenverkehrsmitteln ist nach der Verwaltungspraxis (vgl. Sailer/Bernold/Mertens/Kranzl, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2006, Frage 16/23 zu § 16 EStG 1988; vgl. auch Lohnsteuerrichtlinien 2002, Rz 253 ff) nur dann gegeben,

- wenn auf der gesamten Fahrtstrecke kein Massenbeförderungsmittel verkehrt oder
- wenn auf mehr als der halben Fahrtstrecke kein Massenverkehrsmittel verkehrt oder
- wenn zu Beginn oder Ende der Arbeitszeit kein (oder zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke kein) Massenbeförderungsmittel verkehrt (Unzumutbarkeit wegen tatsächlicher Unmöglichkeit),
- wenn eine (dauernde) starke Gehbehinderung vorliegt (Bescheinigung gemäß § 29b der Straßenverkehrsordnung; Unzumutbarkeit wegen Gehbehinderung) sowie
- wenn die Wegzeit bei Benützung des Massenbeförderungsmittels hinsichtlich der Dauer nicht zumutbar ist (Unzumutbarkeit wegen langer Anfahrtszeit). Unzumutbarkeit liegt vor, wenn folgende Wegzeiten überschritten werden:

| EINFACHE WEGSTRECKE | ZUMUTBARE WEGZEIT |
|---------------------|--------------------|
| unter 20 km | 1,5 Stunden |
| ab 20 km | 2 Stunden |
| ab 40 km | 2,5 Stunden |

Die Wegstrecke bemisst sich im Falle der Zumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels nach den Tarifkilometern zuzüglich Anfahrts- oder Gehwege zu den jeweiligen Ein- und Ausstiegsstellen. Im Falle der Unzumutbarkeit ist die kürzeste Straßenverbindung heranzuziehen.

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 (bei Anschläßen) 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 eine optimale Kombination zwischen Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel (zB Park and Ride) zu unterstellen. 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; dementsprechend bleiben damit zB Wartezeiten zwischen der Ankunft bei der Arbeitsstätte und dem Arbeitsbeginn unberücksichtigt. Liegen Wohnort und Arbeitsstätte innerhalb eines Verkehrsverbundes, wird Unzumutbarkeit infolge langer Reisedauer im Allgemeinen nicht gegeben sein [vgl. Sailer/Bernold/Mertens/Kranzl, a.a.O., Seiten 153 und 202 f; Schuch,

Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Pendler-Pauschale), in: ÖStZ 1988, Seiten 316 ff].

Uneinigkeit besteht im konkreten Fall darüber, ob das sog. kleine Pendlerpauschale nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988 oder das sog. große Pendlerpauschale nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 für eine einfache Fahrtstrecke von 40 bis 60 km zu berücksichtigen ist.

Unter Zugrundelegung der obigen rechtlichen Überlegungen ist im gegenständlichen Fall für die Zurücklegung der Wegstrecke zwischen der Wohnung der Bw. und der Stadtbushaltestelle "S" ein Gehweg (ca. 200 m), die Nutzung des Stadtbusses D (Linie X) zwischen der Haltestelle "S" und dem Bahnhof D (ca. 2,5 km nach Routenplaner "ViaMichelin"), alternativ auch die Verwendung eines Individualverkehrsmittels (Pkw, Motorrad, etc) zwischen der Wohnung und dem Bahnhof D, und eine Fahrtstrecke von Bahnhof D nach Bahnhof BL (47 Tarif km) mit dem Zug zu unterstellen. Von der Bushaltestelle Bahnhof BL bis zur Haltestelle "BS Z" (ca. 1 km nach Routenplaner "ViaMichelin") fährt der Landbus (Linie Y), alternativ ist für diese Strecke auch ein Gehweg anzunehmen.

Im Berufungsjahr verkehrten öffentliche Verkehrsmittel auf der Strecke Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung bezogen auf die Öffnungszeiten der Arbeitgeberin der Bw. (Montag bis Donnerstag: 9:00 Uhr bis 19:00 Uhr; Freitag: 9:00 Uhr bis 21:00 Uhr; Samstag: 8:30 Uhr bis 17:00 Uhr) sowie der von der Bw. anhand des Zeiterfassungssystems angegebenen Dienstzeiten. Nach den Kursbüchern des Verkehrsverbundes V, Fahrplan 05/06 (gültig vom 11. Dezember 2005 bis 9. Dezember 2006) bzw. 06/07 (gültig vom 10. Dezember 2006 bis 8. Dezember 2007) standen der Bw. im fraglichen Zeitraum (3. Juli 2006 bis 31. Dezember 2006) ua. folgende Verkehrsverbindungen zur Verfügung:

Hinfahrt:

Montag bis Freitag:

Stadtbus D (Linie X) ab D S 6:58 Uhr/Bahnhof D an 7:05 Uhr, Regionalzug Bahnhof D ab 7:08 Uhr/Bahnhof BL an 7:59 Uhr mit Anschluss Landbus (Linie Y) ab BL Bahnhof 8:04 Uhr/BS Z an 8:06 Uhr,
oder
Stadtbus D (Linie X) ab D S 7:26 Uhr/Bahnhof D an 7:33 Uhr, Eilzug bzw. Rex Bahnhof D ab 7:52 Uhr/Bahnhof BL an 8.32 Uhr mit Anschluss Landbus (Linie Y) ab BL Bahnhof 8:34 Uhr/BS Z an 8.36 Uhr.

Samstag:

Stadtbus D (Linie X) ab D S 6:55 bzw. 6:56 Uhr/Bahnhof D an 7:03 Uhr, Regionalzug Bahnhof D ab 7:08 Uhr/Bahnhof BL an 7:59 Uhr mit Anschluss Landbus (Linie Y) ab BL Bahnhof 8.04 Uhr/BS Z an 8:06 Uhr.

Rückfahrt:

Montag bis Donnerstag:

Gehweg ab BS Z bis Bahnhof BL, Schnellzug Bahnhof BL ab 20:28 Uhr/Bahnhof D an 20:56 Uhr mit Anschluss Stadtbus D (Linie X) ab D Bahnhof 21:35 Uhr/D S an 21:45 bzw. 21:43 Uhr oder mit Individualverkehrsmittel ab Bahnhof D,
oder

Gehweg ab BS Z bis Bahnhof BL, Regionalzug Bahnhof BL ab 20:37 Uhr/Bahnhof D an 21:26 Uhr mit Anschluss Stadtbus D (Linie X) ab D Bahnhof 21:35 Uhr/D S an 21:45 bzw. 21:43 Uhr oder mit Individualverkehrsmittel ab Bahnhof D.

Freitag:

Gehweg ab BS Z bis Bahnhof BL, Schnellzug Bahnhof BL ab 22:28 Uhr/Bahnhof D an 22:56 Uhr mit anschließender Heimfahrt mit Individualverkehrsmittel ab Bahnhof D.

Samstag:

Landbus (Linie Y) ab BS Z 17:54 Uhr/Bahnhof BL an 17:58 Uhr, Regionalzug Bahnhof BL ab 18:07 Uhr/Bahnhof D an 18:56 Uhr mit Anschluss Stadtbus D (Linie X) ab D Bahnhof 19:35 Uhr/D S an 19:45 bzw. 19:43 Uhr oder mit Individualverkehrsmittel ab Bahnhof D ,
oder

Landbus (Linie Y) ab BS Z 18:24 Uhr/Bahnhof BL an 18:28 Uhr, Regionalzug Bahnhof BL ab 18:37 Uhr/Bahnhof D an 19:26 Uhr mit Anschluss Stadtbus D (Linie X) ab D Bahnhof 19:35 Uhr/D S an 19:45 bzw. 19:43 Uhr oder mit Individualverkehrsmittel ab Bahnhof D .

Auf Grund dieser Sach- und Rechtslage ist der Unabhängige Finanzsenat davon überzeugt, dass der Bw. im streitgegenständlichen Zeitraum überwiegend (an mehr als der Hälfte ihrer Arbeitstage) auf weit mehr als dem halben Arbeitsweg zur erforderlichen Zeit ein öffentliches Verkehrsmittel zur Verfügung stand und damit im konkreten Fall Unzumutbarkeit der Benützung von Massenverkehrsmitteln wegen tatsächlicher Unmöglichkeit nicht vorliegt. Die Arbeitszeit der Bw. war in keiner Weise regelmäßig tatsächlich so geartet, dass die Benützung des Massenbeförderungsmittels zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht möglich, somit nicht zumutbar war.

Zum Einwand der Bw., dass es auch zu ihrer Tätigkeit als stellvertretende Filialleiterin gehöre, nach der offiziellen Arbeitszeit (Stempelzeit) einen kurzen Rundgang zu machen und zu warten bis alle die Filiale verlassen hätten, sie noch zusätzlich rund um den Z laufen müsse (zusätzliche fünf Minuten) und auch unterschiedliche Arbeitszeiten (früh am Morgen ab 7:00 Uhr) durch Urlaubsvertretungen bzw. Krankenstände möglich seien, ist zu sagen, dass der Bw. im Berufsjahr auch bei Verlängerung der lt. Zeiterfassungssystem angegebenen Dienstendezeiten - wie oben aufgezeigt - zumindest auf weit mehr als dem halben Arbeitsweg entsprechende öffentliche Verkehrsmittel zur Verfügung gestanden wären. Auch im Falle eines ausnahmsweise vorverlegten Dienstbeginnes auf Grund von Urlaubsvertretungen bzw. Krankenständen stand der Bw. auf weit mehr als dem halben Arbeitsweg zur erforderlichen Zeit ein öffentliches Verkehrsmittel zur Verfügung (Schnellzug Bahnhof D ab 5:12 Uhr/Bahnhof BL an 5:38 Uhr oder Regionalzug Bahnhof D ab 5:32 Uhr/Bahnhof BL an 6:23 Uhr oder Bahnhof D ab 6:02 Uhr/Bahnhof BL an 6:53 Uhr).

Die Prüfung ob Unzumutbarkeit wegen Gehbehinderung vorliegt, erübrigt sich gegenständlich, da die Bw. laut Aktenlage nicht dauernd stark gehbehindert ist und Derartiges auch nicht behauptet hat.

Zur Frage, ob gegenständlich von Unmöglichkeit wegen langer Anfahrtszeit auszugehen ist oder nicht, ist Folgendes zu sagen:

Davon ausgehend, dass gegenständlich die oben dargestellte einfache Wegstrecke (bei Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln) - nach Aufrundung der einzelnen Wegstrecken (vgl. Sailer/Bernold/Mertens/Kranzl, a.a.O., Frage 16/22 zu § 16 EStG 1988) - ca. 51 Kilometer beträgt, dann stünde der Bw. nach der oben dargestellten, der einheitlichen Verwaltungsübung dienenden Verwaltungspraxis für deren Zurücklegung zweieinhalb Stunden zur Verfügung.

Unter Berücksichtigung einer Gehzeit von ca. 5 Minuten von der Wohnung der Bw. zur Stadtbushaltestelle "D S", einer ca. 10 Minuten dauernden Fahrt mit dem Stadtbus D (Linie X), einer 51 Minuten dauernden Fahrt mit dem Regionalzug zwischen D und BL sowie einer zweiminütigen Fahrt mit dem Landbus (Linie Y), alternativ auch einer Gehzeit von ca. 20 Minuten bis zum Z samt Wartezeiten bei Anschlüssen kann bezogen auf die obige Verwaltungspraxis - gerade auch bei Unterstellung einer optimalen Kombination zwischen Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel - nicht davon gesprochen werden, dass die Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels im fraglichen Zeitraum überwiegend bzw. an mehr als der Hälfte der Arbeitstage unzumutbar gewesen wäre. Die Wegzeit liegt gegenständlich jedenfalls unter zweieinhalb Stunden.

Angesichts der durchaus günstigen Verbindung mit den öffentlichen Verkehrsmitteln auf dem gegenständlichen Arbeitsweg der Bw. (die Wohnung und Arbeitsstätte der Bw. befinden sich innerhalb eines Verkehrsverbundes; Taktverkehr), kann im Berufungsfall von der Erfüllung des Tatbestandes "Unzumutbarkeit", den der Gesetzgeber für die Zuerkennung des "großen" Pendlerpauschales voraussetzt, keine Rede sein.

Es war daher - gerade auch im Sinne einer gleichmäßigen Besteuerung aller Steuerpflichtigen - spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 15. Oktober 2007