



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Gde X, H-Straße xx, vom 1. Oktober 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 28. September 2010 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2009 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (in der Folge kurz: Bw.) bezog im Berufungsjahr (ab 30. März) nichtselbständige Einkünfte als F bei der Fa. A AG, in G Y, L, A-Straße yy. Ihr Wohnsitz befand sich im Berufungsjahr lt. Auskunft aus dem Zentralen Melderegister ganzjährig in Gde X, H-Straße xx.

Mit Einkommensteuererklärung 2009 vom 14. Juni 2010 samt Beilagen begehrte die Bw. ua. unter dem Titel "Pendlerpauschale" die Berücksichtigung von 313,50 € [Pauschbetrag für 11 Monate (sog. großes Pendlerpauschale) gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 für eine einfache Fahrtstrecke ab 2 km] als Werbungskosten.

Im Rahmen eines Vorhalteverfahrens legte die Bw. ein Schreiben ihrer Arbeitgeberin vom 23. September 2010, worin diese ua. bestätigt, dass die als F tätige Bw. für ihren Arbeitsweg auf ihr Privatauto angewiesen sei, da ihr kein Geschäftsauto zur Verfügung gestellt werde, vor. Weiters bestätigte die Arbeitgeberin der Bw. mittels E-Mail vom 28. September 2010,

dass die Bw. im obgenannten Betrieb in Y jeweils von Montag bis Freitag von 8.00 Uhr bis 12.00 Uhr beschäftigt sei, was einem Beschäftigungsausmaß von 46,5% entspreche.

Im Rahmen der Veranlagung der Bw. zur Einkommensteuer für das Jahr 2009 (vgl. den angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2009 vom 28. September 2010) ließ das Finanzamt das geltend gemachte große Pendlerpauschale (313,50 €) für eine einfache Fahrtstrecke ab 2 km unberücksichtigt. Begründend führte es dazu aus, dass bei Unterstellung einer optimalen Kombination von Individualverkehr und Massenbeförderungsverkehrsmittel die Benützung eines solchen auf dem überwiegenden Teil der Strecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte möglich und zumutbar sei. Laut amtlichen Erhebungen mit "vmobil.at" bestehe für die Bw. an der Mehrzahl der Arbeitstage zumindest für die einfache Wegstrecke die Möglichkeit, ein öffentliches Verkehrsmittel zu benutzen. Die Ankunfts- bzw. Abfahrtszeiten seien lt. Fahrplanauskunft so gestaltet, dass die zumutbare Wegzeit gemäß EStG von 1,5 Stunden nicht überschritten werde.

Mit Schriftsatz vom 1. Oktober 2010 samt Beilage (obgenannte Bestätigung der Arbeitgeberin der Bw. vom 23. September 2010) erhob die Bw. gegen diesen Einkommensteuerbescheid 2009 vom 28. September 2010 Berufung und brachte dazu im Wesentlichen vor, dass die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel auf ihrem Arbeitsweg nicht zumutbar sei, zumal sie ihr Privatauto mangels Erhaltes eines Firmenfahrzeuges für die Pflanzenpflege bei der Fa. Z in S, B, N und M benötige, sie als Alleinerzieherin ihren schulpflichtigen Kindern (2. und 3. Klasse) nicht zumuten könne, dass sie viel früher aus dem Haus gehe, sie mittags wieder zu angemessener Zeit zu Hause sein müsse, um den Kindern ein warmes Mittagessen zu gewährleisten, und sie außerdem auf entsprechende Kundenwünsche einzugehen habe. Ihren Arbeitsplatz verdanke sie dem Einsatz ihres Privat-Pkws, da es heute unabdingbar sei, bei Arbeitgebern flexibel zum Einsatz zu gelangen.

Nach Ergehen der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 15. Oktober 2010, auf deren ausführliche Begründung an dieser Stelle verwiesen wird, beantragte die Bw. mit Schriftsatz vom 25. Oktober 2010, die gegenständliche Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen, wodurch die Berufung wiederum als unerledigt galt. In diesem Vorlageantrag brachte die Bw. in Erwiderung auf die gegenständliche Berufungsvorentscheidung noch Folgendes vor:

"Es mag sein, dass ich einen Bus hätte, nur bin ich gezwungen, von Y nach S, N und M, B, etc zu fahren (mit dem eigenen Pkw - dies wurde auch von meinem Arbeitgeber bestätigt), da ich an diesen Orten bei der Firma Z PP zu machen habe und ich kein Firmenfahrzeug gestellt bekomme. Ich habe auch Material und Werkzeug mitzuführen, das ich nicht in einem Bus mitnehmen und geschweige in der

Zeit ausführen kann. Deshalb bin ich der Meinung, dass mir ein öffentliches Verkehrsmittel in diesem Sinne nicht zumutbar ist."

Das Finanzamt legte in der Folge die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz (Unabhängiger Finanzsenat) zur Entscheidung vor.

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung erwogen:

Uneinigkeit besteht im konkreten Fall darüber, ob das sog. große Pendlerpauschale nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 für eine einfache Fahrtstrecke von 2 bis 20 km zu berücksichtigen ist oder nicht. Dazu ist Folgendes zu sagen:

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 146 lit. b EStG 1988 genannten Pauschbeträge zu berücksichtigen. Danach beträgt das sog. kleine Pendlerpauschale:

ENTFERNUNG	PAUSCHBETRÄGE ab 1.7.2008		
	jährlich	monatlich	täglich
ab 20 km	630,00 €	52,50 €	1,75 €
ab 40 km	1.242,00 €	103,50 €	3,45 €
ab 60 km	1.857,00 €	154,75 €	5,16 €

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:

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

Unzumutbarkeit der Benützung von Massenverkehrsmitteln ist nach der Verwaltungspraxis (vgl. Sailer/Bernold/Mertens, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2008, 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:

<i>EINFACHE WEGSTRECKE</i>	<i>ZUMUTBARE WEGZEIT</i>
<i>unter 20 km</i>	<i>1,5 Stunden</i>
<i>ab 20 km</i>	<i>2 Stunden</i>
<i>ab 40 km</i>	<i>2,5 Stunden</i>

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 Anschlüssen) 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, a.a.O., Seiten 159 und 211 f; Schuch, Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Pendler-Pauschale), in: ÖStZ 1988, Seiten 316 ff].

Eingangs wird darauf hingewiesen, dass die Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels auch dann zumutbar ist, wenn man einen Teil der Wegstrecke zB mit einem eigenen Fahrzeug zurücklegen muss. Nur wenn dieser Anfahrtsweg (zB mit dem Pkw) mehr als die Hälfte der Gesamtfahrtstrecke beträgt, ist die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels unzumutbar. Einer derartigen Aufteilung der einfachen Fahrtstrecke in Verwendung öffentlicher Verkehrsmittel und privater Verkehrsmittel ist daher vor dem Hintergrund des Gesetzeswortlautes "*der halben Fahrtstrecke*" nicht entgegen zu treten; die **Unterstellung** einer optimalen Kombination zwischen Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel entspricht durchaus

der Anordnung des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 (vgl. Doralt, EStG¹³, § 16 Tz 108 ff; Sailer/Bernold/Mertens, a.a.O., Frage 16/12 zu § 16 EStG 1988; Lohnsteuerrichtlinien 2002, Rz 257; zur Kombination eines privaten Verkehrsmittels mit Massenbeförderungsmitteln siehe auch VwGH 24.9.2008, 2006/15/0001; VwGH 28.10.2008, 2006/15/0319).

Unter Zugrundelegung der obigen rechtlichen Überlegungen ist im gegenständlichen Fall für die Zurücklegung des Arbeitsweges der Bw. auf der Wegstrecke zwischen der Wohnung der Bw. (Gde X, H-Straße xx) und der Bushaltestelle M P eine Fahrt mit dem (Privat-)Pkw (nach Routenplaner "ViaMichelin" - empfohlene Strecke: Entfernung: ca. 1,5 km, Zeit: ca. 5 min), weiters eine Fahrt mit dem L-Bus (Linien xxx bzw. yyy; teilweise mit Umsteigen in S P) von M P nach T Ma (nach Routenplaner "ViaMichelin": Entfernung: ca. 15 km, 31 Minuten) sowie ein Fußweg (vgl. unter map.search.ch: Entfernung: ca. 50 m, 2 Minuten) von der Bushaltestelle T Ma zur Arbeitsstätte der Bw. (G Y, L, A-Straße yy) zu unterstellen.

Bezogen auf die Arbeitszeiten der Bw. im Berufungsjahr (diesbezüglich war von der durch die Arbeitgeberin der Bw. bestätigten Arbeitszeit, nämlich jeweils von Montag bis Freitag von 8.00 Uhr bis 12.00 Uhr, auszugehen) war im konkreten Fall daher von folgendem Arbeitsweg der Bw. (Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung) bzw. von folgenden Abfahrts- und Ankunftszeiten (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt und bei der Arbeitsstätte) auszugehen [vgl. die Kursbücher des Verkehrsverbundes Vorarlberg, Fahrplan 09 (gültig vom 14. Dezember 2008 bis 12. Dezember 2009) sowie Fahrplan 10 (gültig vom 13. Dezember 2009 bis 11. Dezember 2010); siehe auch unter <http://www.vmobil.at/> sowie unter http://www.lba.li/no_cache/fahrplan-liniennetz.html]:

Hinfahrt:

- Privat-Pkw Wohnung ab ca. 6.50 Uhr/Bushaltestelle M P an ca. 6.55 Uhr, Park-, Umsteige- bzw. Wartezeit: 7 Min, L-Bus (Linie xxx) M P ab 7.02 Uhr/T Ma an 7.33 Uhr, Fußweg (2 min) zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte an 7.35 Uhr, Wartezeit bis 8.00 Uhr, oder
- Privat-Pkw Wohnung ab ca. 7.10 Uhr/Bushaltestelle M P an ca. 7.15 Uhr, Park-, Umsteige- bzw. Wartezeit: 6 Min, L-Bus (Linie xxx) M P ab 7.21 Uhr/S P an 7.37 Uhr, Weiterfahrt mit L-Bus (Linie yyy) S P ab 7.40 Uhr/T Ma an 7.53 Uhr, Fußweg (2 min) zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte an 7.55 Uhr, Wartezeit bis 8.00 Uhr.

Rückfahrt:

Gehweg (2 min) von der Arbeitsstätte (ab 12.00 Uhr) zur Bushaltestelle T Ma, Wartezeit, L-Bus (Linie xxx) T Ma ab 12.20 Uhr/M P an 12.55 Uhr, Umsteigezeit (ca. 5 min), Privat-Pkw zur Wohnung, Wohnung an 13.05 Uhr.

Angesichts der von der Arbeitgeberin bestätigten Arbeitszeiten in Verbindung mit den oben dargelegten, durchaus günstigen Verkehrsverbindungen gelangte der Unabhängige Finanzsenat zur Überzeugung, 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.

Dem Einwand, dass sie wegen ihrer beruflichen Tätigkeit (Pflanzenpflege bei der Fa. Z in S, N, M, B, etc; keine Gestellung eines Firmenfahrzeuges durch ihre Arbeitgeberin; Mitführen von Material und Werkzeug) bzw. auf Grund ihren Verpflichtungen als allein erziehende Mutter gegenüber ihren Kindern auf ihr Privatfahrzeug angewiesen bzw. ihr deshalb die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel auf ihrem Arbeitsweg unzumutbar sei, ist zu entgegnen, dass eine derartige Auslegung des Begriffes der Unzumutbarkeit nach Ansicht des UFS dem Gesetz nicht entnommen werden kann. Die Gewährung des sog. großen Pendlerpauschales ist ausschließlich nach objektiven Kriterien der Benützungsmöglichkeit des öffentlichen Verkehrsmittels zu beurteilen.

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 bzw. bei kombinierter Benützung öffentlicher und privater Verkehrsmittel) - nach Aufrundung der einzelnen Wegstrecken (vgl. Sailer/Bernold/Mertens, a.a.O., Frage 16/22 zu § 16 EStG 1988) - 18 Kilometer beträgt, stünden der Bw. nach der oben dargestellten, der einheitlichen Verwaltungsübung dienenden Verwaltungspraxis für deren Zurücklegung eineinhalb Stunden zur Verfügung.

Bezogen auf diese Verwaltungspraxis kann entsprechend der obigen Darstellung des Arbeitsweges der Bw. (Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung) bzw. der Abfahrts- und Ankunftszeiten (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt und am Arbeitsplatz), wonach sich für die Hin- und Rückfahrt eine einfache Fahrtzeit von max. 70 Minuten ergibt, 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 eineinhalb Stunden.

Angesichts der obigen Überlegungen 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 10. Dezember 2010