



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., geb. X.XX.19XX, A-whft., vom 5. Mai 2011 gegen den Einkommensteuerbescheid für das Kalenderjahr 2010 des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln vom 26. April 2011 (Arbeitnehmerveranlagung) entschieden:

S p r u c h

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge Bw. genannt) bezog im Kalenderjahr 2010 ausschließlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und beantragte bei der Arbeitnehmerveranlagung die Berücksichtigung der großen Pendlerpauschale für einfache Fahrtstrecken zwischen 40 und 60 km (€ 2.361). Mit 1. März 2010 erfolgte ein Arbeitsplatzwechsel von 1150 Wien, B-Str. nach 1140 Wien, D-Gasse. In jedem Fall und in jede Richtung beträgt die gesamte Wegzeit zwischen Wohnung und Arbeitsstätte unter Berücksichtigung einer optimalen Kombination von Individual- und Massenverkehrsmittel zwischen 70 und 80 Minuten (lt. Fahrplanauskünfte ÖBB, VOR, Wr. Linien sowie Routenmessung AnachB.at).

Da der Bw. den Ergänzungs- und Bedenkenvorhalt vom 9.3.2011 unbeantwortet ließ, wurde im Einkommensteuerbescheid 2010 vom 26.4.2011 keine Pendlerpauschale anerkannt. Dagegen erhob der Bw. mit Schriftsatz vom 5.5.2011 form- und fristgerecht Berufung.

Begründend führte er aus, dass ihm die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel nicht möglich sei, weil er seinen privaten Pkw – den er für die Anreise verwende – in der Folge für seine berufliche Tätigkeit benötige. Mit den öffentlichen Verkehrsmitteln sei ihm auch ein pünktlicher Dienstbeginn nicht möglich.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 18.10.2011 wurde der Berufung teilweise stattgegeben und die sogenannte „kleine Pendlerpauschale“ für Wegstrecken zwischen 40 und 60 km (€ 1.242) in Abzug gebracht. In der Bescheidbegründung wurde hingewiesen, dass die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels auch dann zumutbar sei, wenn ein Teil der Wegstrecke mit dem eigenen Fahrzeug zurückgelegt werden muss. Die Teilstrecke zwischen Wohnung und Tulln betrage nur einen geringen Teil der Gesamtwegstrecke (9 km, Fahrzeit 10 Min). Da zwischen Tulln und Wien eine optimale öffentliche Verkehrsverbindung bestehe und diese im Sinne des § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG zumutbar sei, war nur die kleine Pendlerpauschale zu berücksichtigen.

Über FinanzOnline brachte der Bw. fristgerecht einen Vorlageantrag zur Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz ein. Darin führte er aus, dass er seinen privaten Pkw zur Ausführung seiner beruflichen Tätigkeit benötige und daher nicht mit öffentlichen Verkehrsmitteln zur Arbeit fahren könne.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Allgemeine Voraussetzungen

Vom Finanzamt wurde anerkannt, dass dem Bw. eine kleine Pendlerpauschale für eine einfache Wegstrecke zwischen 40 und 60 km gebührt.

Strittig ist, ob dem Bw. – im Hinblick auf seine Behauptung – dass er am Arbeitsplatz seinen Pkw als Arbeitsmittel benötige - die Verwendung öffentlicher Verkehrsmittel nicht möglich bzw. nicht zumutbar im Sinne des § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG ist und daher die so genannte große Pendlerpauschale zusteht.

Hierbei ist festzuhalten, dass bei Verwendung des Pkw eine andere – wesentlich kürzere Wegstrecke – als bei der Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel – befahren wird. Diese Wegstrecke liegt in jedem Fall deutlich unter der 40-Km-Grenze. Dafür wird eine Fahrzeit von 47 Minuten zur Arbeitstätte in Wien, 15. und 44 Minuten zur Arbeitstätte Wien, 14. benötigt (Routenmessung mit AnachB.at).

Gemäß § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG 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 Verkehrsabsatzbetrag (§ 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 "kleines" Pendlerpauschale) berücksichtigt.

Folgende Pauschbeträge waren im Berufszeitraum heranzuziehen:

Von 1.1. 2010 bis 31.12.2010 (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 1.1. 2010 bis 31.12.2010 (BGBl. I Nr. 85/2008):

2 bis 20 km 342 € jährlich

20 km bis 40 km 1.356 € jährlich

40 km bis 60 km 2.361 € jährlich

über 60 km 3.372 € jährlich

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

Für die Inanspruchnahme der Pauschbeträge hat der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber auf einem amtlichen Vordruck (Formular L 34) eine Erklärung über das Vorliegen der Voraussetzungen für die Pendlerpauschale abzugeben. Der Arbeitgeber hat die Erklärung des Arbeitnehmers zum Lohnkonto (§ 76 EStG 1988) zu nehmen. Änderungen der Verhältnisse für die Berücksichtigung dieser Pauschbeträge muss der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber innerhalb eines Monats melden. Die Pauschbeträge sind auch für Feiertage sowie für Lohnzahlungszeiträume zu berücksichtigen, in denen sich der Arbeitnehmer im Krankenstand oder auf Urlaub (Karenzurlaub) befindet. Wird der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend im Werkverkehr (§ 26 Z 5) befördert, dann steht ihm das Pendlerpauschale nicht zu, wobei allfällige Kosten für die Beförderung im Werkverkehr bis zur Höhe des Pendlerpauschales zu berücksichtigen sind.

2. Beurteilung der Zumutbarkeit eines Massenbeförderungsmittels

Die große Pendlerpauschale steht zu, wenn die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht möglich oder nicht zumutbar ist und die Fahrtstrecke zumindest 2 km beträgt.

Die Unmöglichkeit der Benutzung eines Massenverkehrsmittels wurde von der Bw. nicht behauptet und konnte auch bei den behördlichen Ermittlungen nicht festgestellt werden.

Nach herrschender Meinung ist für die Beurteilung der Unzumutbarkeit auf die objektive Wegzeit, die für die Zurücklegung des Arbeitsweges benötigt wird abzustellen.

Die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels ist nach der Verwaltungspraxis (LStR 2002 Rz 255) jedenfalls nicht mehr zumutbar, wenn eine Wegzeit von zweieinhalb Stunden in eine Richtung überschritten wird. Die Benützung des Massenbeförderungsmittels ist jedoch zumutbar, wenn die Wegzeit für die einfache Wegstrecke mit dem Massenbeförderungsmittel nicht mehr als 90 Minuten beträgt.

Nach der Judikatur des VwGH (VwGH 24. 9. 2008, 2006/15/0001) und der Entscheidungspraxis des UFS (zuletzt UFS 28. 4. 2010, RV/0702-W/10) ist - unter Hinweis auf die Gesetzesmaterialien sowie Doralt, EStG § 16 Tz. 105 - die Benützung von Massenverkehrsmitteln auch dann unzumutbar, wenn die Fahrt mit diesen einerseits 90 Minuten überschreitet und andererseits die Fahrt mit den Massenverkehrsmitteln mehr als drei Mal so lang dauert wie mit dem PKW.

Der UFS hat darüber hinaus (UFS, RV/0031-G/08, 23. 12. 2008; RV/0311-G/08, 14. 4. 2010, RV/1060-W/10, 24.06.2010), mit ausführlicher Begründung, die Auffassung vertreten, dass eine Wegzeit von 90 Minuten in eine Richtung, unabhängig von der Wegstrecke, allgemein als Zumutbarkeitsgrenze anzunehmen ist.

Die Wegzeit umfasst die Zeit vom Verlassen der Wohnung bis zum Arbeitsbeginn oder vom Verlassen der Arbeitsstätte bis zur Ankunft in der Wohnung, also die Gehzeit oder Anfahrtszeit zur Haltestelle des öffentlichen Verkehrsmittels, Fahrzeit mit dem öffentlichen Verkehrsmittel und Wartezeiten. Stehen verschiedene öffentliche Verkehrsmittel zur Verfügung, ist bei Ermittlung der Wegzeit immer von der Benützung des schnellsten öffentlichen Verkehrsmittels (z. B. 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/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke [Hrsg.], MSA EStG [1. 9. 2008], § 16 Anm. 81). Der VwGH hat bestätigt, dass die Möglichkeit der kombinierten Benützung privater und öffentlicher Verkehrsmittel bei der Prüfung der Zumutbarkeit der Verwendung von Massenverkehrsmitteln mit einzubeziehen ist (vgl. VwGH 28. 10. 2008, 2006/15/0319).

Bei gleitender Arbeitszeit berechnet sich die Wegstrecke nach der optimal möglichen Anpassung von Arbeitsbeginn und Arbeitsende an die Ankunfts- bzw Abfahrtszeit des

Verkehrsmittels, wobei die konkreten Möglichkeiten des Arbeitnehmers, Gleitzeit in Anspruch zu nehmen, zu berücksichtigen sind.

3. Arbeitswege im konkreten Fall

Nach den übereinstimmenden Feststellungen des Finanzamtes und des UFS steht fest, dass bei optimaler Kombination von Individual- und Massenbeförderungsmittel in keinem Fall vom Bw. eine Gesamtwegzeit von mehr als 90 Minuten für den Arbeitsweg hin oder retour benötigt wird. Hierbei handelt es sich um offenkundige Tatsachen, da sich diese Sachverhalte aus den öffentlichen Fahrplanauskünften feststellen lassen.

4. Keine Maßgeblichkeit des tatsächlich verwendeten Verkehrsmittels

Hierzu werden im UFS unterschiedliche Ansichten vertreten:

Eine Entscheidungslinie vertritt die Auffassung, die "große" Pendlerpauschale stehe im Falle, dass der Steuerpflichtige überhaupt keinen Pkw besitzt, schon deswegen nicht zu, da tatsächlich öffentliche Verkehrsmittel verwendet werden und daher bei Verwendung eines öffentlichen Verkehrsmittels für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte kein zusätzlicher, durch die Unzumutbarkeit der Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels verursachter Aufwand entstehe (UFS 14. 2. 2007, RV/0232-W/07; UFS 29. 4. 2009, RV/0447-I/08).

Einer anderen Entscheidungslinie zufolge steht - unter Hinweis auf Atzmüller/Lattner in Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke [Hrsg.], MSA EStG [1. 9. 2008], § 16 Anm. 82 - das große Pendlerpauschale bei Vorliegen der Voraussetzungen unabhängig vom tatsächlich benutzten Verkehrsmittel zu, etwa, wenn trotz Unzumutbarkeit des Massenverkehrsmittels dennoch dieses benützt wird (UFS 29. 7. 2008, RV/2018-W/08; UFS 6. 10. 2008, RV/2394-W/08).

Nun ist es zwar zutreffend, dass der Pauschalabzug nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 die Kosten des Individualverkehrs abgelten soll (vgl. etwa VwGH 24. 9. 2008, 2006/15/0001; VwGH 4. 2. 2009, 2007/15/0053).

Andererseits liegt es im Wesen einer Pauschalierung, dass von den tatsächlichen Kosten abweichende Beträge im Sinne der Verwaltungsvereinfachung steuerlich berücksichtigt werden. Dies ist gerade beim Pendlerpauschale der Fall, das vielfach unter den tatsächlichen Kosten liegt. Solcherart kommt es auf die konkreten, den Steuerpflichtigen im Einzelfall treffenden Kosten zur Erreichung der Arbeitsstätte nicht an (vgl. VwGH 28. 10. 2008, 2006/15/0319; VwGH 24. 9. 2008, 2006/15/0001).

Im übrigen entspräche es dem mit der Staffelung des Pendlerpauschales auch nach dem verwendbaren Verkehrsmittel verbundenen Gedanken der Förderung des öffentlichen Verkehrs durch den Gesetzgeber, jene Steuerpflichtigen, die auch bei objektiver Unzumutbarkeit der Verwendung von Massenverkehrsmitteln diese benutzen (müssen), nicht gegenüber Steuerpflichtigen, die tatsächlich im Individualverkehr unterwegs sind, schlechter zu stellen.

§ 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.

Der Umstand, dass ein Steuerpflichtiger tatsächlich mit öffentlichen Verkehrsmitteln fährt, steht daher der Gewährung der "großen" Pendlerpauschale nicht entgegen.

5. Keine Maßgeblichkeit des Fehlens eines KFZ

Kommt es - wie schon ausgeführt - nicht darauf an, welches Verkehrsmittel der Steuerpflichtige tatsächlich für seinen Arbeitsweg verwendet, kann es aber auch nicht maßgebend sein, ob der Steuerpflichtige für eine optimale Kombination zwischen Individualverkehr und Massenverkehr über ein KFZ verfügt oder nicht.

Das Gesetz verlangt, dass "die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar ist".

Im gegenständlichen Fall ist die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel jedenfalls zwischen Bahnhof Tulln und der Arbeitsstätte in Wien grundsätzlich zumutbar.

Dass der Arbeitnehmer etwa seinen PKW als Arbeitsmittel benötigt, um von seiner Arbeitsstätte aus Dienstreisen durchzuführen (und daher diesem Arbeitnehmer die Verwendung öffentlicher Verkehrsmittel für den Arbeitsweg nicht möglich wäre, damit er an seiner Arbeitsstätte über ein Auto verfügt), hat der VwGH für die Frage des "großen" oder "kleinen" Pendlerpauschales als unerheblich angesehen, wenn jedenfalls zumindest für den halben Arbeitsweg öffentliche Verkehrsmittel zur Verfügung stehen (VwGH 28. 10. 2008, 2006/15/0319).

Entsprechend der ratio legis des Unzumutbarkeitsbegriffes der Pendlerpauschalregelung ist eben eine typisierende Betrachtungsweise normiert, weshalb es keinen Unterschied macht, ob der Steuerpflichtige über einen PKW (oder ein anderes KFZ) verfügt, um den "Park and Ride"-Verkehr zu nützen oder nicht, solange auf der überwiegenden Wegstrecke geeignete Massenverkehrsmittel zur Verfügung stehen.

Anderenfalls käme es bei gleicher Wegstrecke (und unterstellten gleichen Arbeitszeiten) zu dem absurden Ergebnis, dass jene Steuerpflichtigen, die über einen eigenen PKW verfügen und diesen verwenden, tatsächlich höhere Kosten hätten, aber - bei Zumutbarkeit von "Park and Ride" - auf das "kleine" Pendlerpauschale zu verweisen wären, während Steuerpflichtige ohne eigenen PKW tatsächlich geringere Kosten hätten, aber das "große" Pendlerpauschale erhielten. Gerade dieses Abstellen auf die tatsächliche Verwendung eines PKW (wie beim KFZ-Pauschale des EStG 1972) wollte der Gesetzgeber des EStG 1988 vermeiden.

Auch bei der Prüfung, ob die Fahrt mit Massenverkehrsmitteln mehr als drei Mal so lang dauert wie mit dem PKW (und 90 Minuten übersteigt), kommt es nicht darauf an, ob tatsächlich ein PKW verwendet wird.

Die Rechtsprechung in Sozialrechtssachen (siehe dazu OGH 8. 9. 2009, 10 ObS 121/09f mit Darstellung der Judikatur), wonach es im Zusammenhang mit der Verweisung auf andere Arbeitsplätze bei Zuerkennung von Erwerbsunfähigkeitspensionen auch darauf ankomme, ob dem Versicherten ein Kraftfahrzeug bei einer Kombination privater und öffentlicher Verkehrsmittel zur Verfügung stehe, kann auf die gegenständliche steuerrechtliche Frage nicht übertragen werden: Das EStG stellt auf die Unzumutbarkeit der Benutzung von Massenverkehrsmitteln "zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke" ab. Ist hinsichtlich eines geringeren Teil als der halben Wegstrecke - wie hier - die Verwendung eines Massenverkehrsmittels nicht zumutbar (oder überhaupt nicht möglich), hinsichtlich des größeren Teils aber - isoliert vom kleineren Teil betrachtet - schon, führt dies nach dem Gesetzeswortlaut noch nicht zur Gewährung des "großen" Pendlerpauschales.

Kann der Arbeitsweg des Bw. unter Verwendung von "Park and Ride" objektiv in zumutbarer Zeit zurückgelegt werden, steht ihm somit auch nur das "kleine" Pendlerpauschale zu, unabhängig davon, ob er "Park and Ride" nützt oder nicht.

Vom Bw. wird bei Benützung öffentlicher Verkehrsmittel für den Arbeitsweg auch keine dreimal so lange Wegzeit benötigt als bei Anreise mit dem Pkw. In keinem Fall wird die 90-Minuten-Grenze bzw. die 3-Stunden-Grenze (hin- und retour) überschritten.

6. Unzumutbarkeit wegen Beförderung von Arbeitsmitteln

In Streit steht im gegenständlichen Fall die Rechtsfrage, ob der Tatbestand der Unzumutbarkeit des § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG außer der langen Fahrtdauer auch noch andere mögliche Hinderungsgründe eines Steuerpflichtigen umfasst.

Bei Arbeitnehmern, die ihren Pkw als Arbeitsmittel an der Arbeitsstätte für Dienstverrichtungen benötigen, hat der VwGH entschieden, dass die Bestimmung der Pendlerpauschale nicht darauf abstellt, ob das private Kfz dem Steuerpflichtigen als Arbeitsmittel dient. Solcherart kommt es auf die konkreten den Steuerpflichtigen im Einzelfall treffenden Kosten zur Erreichung der Arbeitsstätte nicht an (VwGH, 28.10.2008, 2006/15/0319). Nach der langjährigen Verwaltungspraxis ist das Berufserfordernis der Verwendung des eigenen Kfz als Arbeitsmittel am Arbeitsort für die Beurteilung der Zumutbarkeit eines öffentlichen Verkehrsmittels unmaßgeblich (LStR, Rz. 267f).

Auch der UFS (RV/1697-W/03 vom 27.04.2004 zur Beförderung eines Diensthundes durch einen Diensthundeführer; 27.05.2010, RV/2159-W09 Gepäcktransport durch eine Lehrerin) vertritt diese Rechtsauffassung:

"Bei der Zumutbarkeit im Sinn des § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG handelt es sich um einen unbestimmten Rechtsbegriff. Dieser wird in einer typisierenden Betrachtungsweise ausgelegt, wobei auch die von der Rechtsprechung als Auslegungsbehelf herangezogenen Erläuternden Bemerkungen (621 BlgNR XVII. GP, 75) ausschließlich auf die Wegzeit als objektiver Unzumutbarkeitsmaßstab abstellen. Ein Berücksichtigen von individuellen Umstände (sei es das Unvermögen eines Gepäcktransportes wegen körperlicher Beeinträchtigung oder das Erfordernis des Privatfahrzeuges als Arbeitsmittel an der Arbeitsstätte) entspricht gerade nicht der Intention der Pendlerpauschalregelung. Diese bezweckt durch Pauschalierung und Typisierung eine notwendige Verwaltungsvereinfachung bei Massensachverhalten."

Was für die "Mitnahme" des Pkw als Arbeitsmittel zur Arbeitsstätte gilt, muss auch für die Mitbeförderung aller anderen Arbeitsmittel am Arbeitsweg gelten. Wenn die beruflich notwendige Mitnahme von Arbeitsmitteln ein unerheblicher subjektiver Hinderungsgrund an der Verwendung öffentlicher Verkehrsmittel ist, muss dies dann wohl auch für die anderen denkbaren Hinderungsgründe (z.B. psychische oder physische Beeinträchtigungen) gelten.

Der typisierte Unzumutbarkeitstatbestand der Pendlerpauschale stellt nämlich ausschließlich auf die erforderliche Fahrtdauer ab. Der individuelle Umstand, dass der Bw. für seine Berufstätigkeit einen privaten Pkw am Arbeitsplatz benötigt, ist somit für die Beurteilung der Zumutbarkeit der Verwendung öffentlicher Verkehrsmittel im Sinne des § 16 Abs. 1 Z. 6 nicht tatbestandsrelevant.

Anzumerken ist, dass die Ausführungen des Bw. – trotz Vorhalt und BVE, welcher die rechtliche Wirkung eines Vorhaltes zukommt – über die bloße Behauptungsebene nicht hinausgegangen sind. Es wäre aber in der Nachweisverpflichtung des Bw. gelegen den im Rechtsmittelverfahren behaupteten Sachverhalt nachzuweisen.

Wien, am 2. März 2012