



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., Plz1 H, Str1/xx, vom 30. April 2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bregenz vom 12. April 2010 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2009 und 2010 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

<b>Die Einkommensteuer für das Jahr 2009 wird festgesetzt mit: Das Einkommen im Jahr 2009 beträgt:</b>	<b>- 802,20 € 14.329,43 €</b>
<i>Berechnung der Einkommensteuer:</i>	
<i>Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit:</i> Me Do 10.183,99 € X 5.368,99 € 0,00 €	
<i>Pendlerpauschale lt. Lohnzettel</i> - 630,00 € <i>Pendlerpauschale lt. Veranlagung</i> - 132,00 €	14.790,98 €
<i>Pauschbetrag für Werbungskosten</i>	
<i>Gesamtbetrag der Einkünfte</i>	<b>14.790,98 €</b>
<i>Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988):</i> <i>Pauschbetrag für Sonderausgaben</i> - 60,00 € <i>Zuwendungen gem. § 18 (1) Z 7 EStG 1988</i> 0,00 € <i>Kirchenbeitrag</i> - 181,55 €	
<i>Außergewöhnliche Belastungen:</i> <i>Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehaltes (§ 34 (4) EStG 1988)</i> - 500,00 € <i>Selbstbehalt</i> 500,00 €	
<i>Kinderfreibetrag für ein haushaltszugehöriges Kind</i> - 220,00 € gem. § 106a Abs. 1 EStG 1988	
<i>Einkommen</i>	<b>14.329,43 €</b>
<i>Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt:</i> $(14.329,43 - 11.000,00) \times 5.110,00 / 14.000,00$	<b>1.215,24 €</b>
<i>Steuer vor Abzug der Absetzbeträge</i>	<b>1.215,24 €</b>
<i>Alleinverdienerabsetzbetrag</i>	- 494,00 €
<i>Verkehrsabsetzbetrag</i>	- 291,00 €
<i>Arbeitnehmerabsetzbetrag</i>	- 54,00 €
<i>Steuer nach Abzug der Absetzbeträge</i>	<b>376,24 €</b>
<i>Steuer sonstige Bezüge wie zB 13. u. 14. Bezug (220) unter Berücksichtigung der Einschleifregelung</i>	<b>68,31 €</b>

<i>Einkommensteuer</i>	<b>444,55 €</b>
<i>Anrechenbare Lohnsteuer (260)</i>	<b>- 1.246,75 €</b>
<i>Festgesetzte Einkommensteuer</i>	<b>- 802,20 €</b>
<b><i>Die Einkommensteuer für das Jahr 2010 wird festgesetzt mit:</i></b>	<b><i>- 378,95 €</i></b>
<b><i>Das Einkommen im Jahr 2010 beträgt:</i></b>	<b><i>13.890,26 €</i></b>
<i>Berechnung der Einkommensteuer:</i>	
<i>Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:</i>	
<i>Me Do</i>	<b>15.120,58 €</b>
<i>Pendlerpauschale lt. Lohnzettel</i>	<b>0,00 €</b>
<i>Pendlerpauschale lt. Veranlagung</i>	<b>- 630,00 €</b>
<i>Pauschbetrag für Werbungskosten</i>	<b>- 132,00 €</b>
<i>Gesamtbetrag der Einkünfte</i>	<b>14.358,58 €</b>
<i>Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988):</i>	
<i>Pauschbetrag für Sonderausgaben</i>	<b>- 60,00 €</b>
<i>Zuwendungen gem. § 18 (1) Z 7 EStG 1988</i>	<b>0,00 €</b>
<i>Steuerberatungskosten</i>	<b>0,00 €</b>
<i>Kirchenbeitrag</i>	<b>- 188,32 €</b>
<i>Außergewöhnliche Belastungen</i>	
<i>Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehaltes (§ 34 (4) EStG 1988)</i>	<b>- 300,00 €</b>
<i>Selbstbehalt</i>	<b>300,00 €</b>
<i>Kinderfreibetrag für ein haushaltsgerechtes Kind</i>	<b>- 220,00 €</b>
<i>gem. § 106a Abs. 1 EStG 1988</i>	
<i>Einkommen</i>	<b>13.890,26 €</b>
<i>Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt:</i>	
<i>(13.890,26 - 11.000,00) x 5.110,00 / 14.000,00</i>	<b>1.054,94 €</b>
<i>Steuer vor Abzug der Absetzbeträge</i>	<b>1.054,94 €</b>
<i>Alleinverdienerabsetzbetrag</i>	<b>- 494,00 €</b>
<i>Verkehrsabsetzbetrag</i>	<b>- 291,00 €</b>
<i>Arbeitnehmerabsetzbetrag</i>	<b>- 54,00 €</b>
<i>Steuer nach Abzug der Absetzbeträge</i>	<b>215,94 €</b>
<i>Steuer sonstige Bezüge wie zB 13. u. 14. Bezug (220) unter Berücksichtigung der Einschleifregelung</i>	<b>114,26 €</b>
<i>Einkommensteuer</i>	<b>330,20 €</b>
<i>Anrechenbare Lohnsteuer (260)</i>	<b>- 709,15 €</b>
<i>Festgesetzte Einkommensteuer</i>	<b>- 378,95 €</b>

## Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber bezog in den Berufsjahren nichtselbständige Einkünfte. Er war vom 1. Jänner 2009 bis 30. April 2009 bei der Fa. X, Filiale F Do in Plz Do, Str2, und vom 1. Mai 2009 bis 31. Dezember 2010 bei der Fa. Me Do in Plz Do, Str3, als Verkäufer bzw. Elektrofachberater beschäftigt. Sein Wohnsitz befand sich in Plz1 H, Str1 x (vgl. dazu die entsprechende Behördenanfrage aus dem Zentralen Melderegister).

Mit seinen Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung 2009 und 2010 vom 1. März 2010 bzw. 12. Jänner 2011 begehrte der Berufungswerber ua. unter dem Titel "Pendlerpauschale" die Berücksichtigung von 1.356,00 € (2009) bzw. von 1.476,00 € (2010) als Werbungskosten.

Nach erklärungsgemäßer Veranlagung des Berufungswerbers zur Einkommensteuer 2009 und 2010 (vgl. entsprechende Bescheide vom 2. April 2010 bzw. vom 25. Februar 2011) nahm das Finanzamt die Einkommensteuerverfahren 2009 und 2010 gemäß § 303 Abs. 4 iVm § 303 Abs. 1 lit. c BAO mit Bescheiden vom 12. April 2012 wieder auf und erließ neue Ein-

kommensteuerbescheide für die Jahre 2009 und 2010 (datiert ebenfalls jeweils mit 12. April 2012). Dabei berücksichtigte es jeweils unter Verweis auf die vorjährige Begründung die sog. kleine Pendlerpauschale für eine einfache Fahrtstrecke ab 20 km in Höhe von 420,00 € (2009: Pauschbetrag für acht Monate) bzw. 630,00 € (2010: jährlicher Pauschbetrag) als Werbungskosten.

Mit am 30. April 2012 beim Finanzamt eingelangtem Schreiben er hob der Berufungswerber gegen diese Einkommensteuerbescheide vom 12. April 2012 Berufung und begründete dies im Wesentlichen damit, dass ihm nicht die sog. große Pendlerpauschale genehmigt worden sei, obwohl er immer über 20 km (einfache Fahrt) unterwegs sei und es ihm nicht möglich gewesen sei, öffentliche Verkehrsmittel zu benutzen, da er unregelmäßige Einsatzorte und Zeiten gehabt habe; bei seinem Arbeitgeber gebe es in Vorarlberg mehrere Filialen und er habe sich mittels Vertrag verpflichtet, dass er in mehreren Filialen eingesetzt werden könne; dabei sei es auch oft möglich, dass er mehr als zwei Stunden Fahrtweg habe, wie beispielsweise bei einem Einsatzort in B oder E.

Im Rahmen eines Vorhalteverfahrens [vgl. das Ergänzungersuchen des Finanzamtes vom 4. Mai 2012, wonach der Berufungswerber ersucht wurde, die geltend gemachten Kosten betreffend Personenversicherungen (2009: 1.200,00 €; 2010: 1.500,00 €), Kirchenbeitrag (2009: 181,55 €; 2010: 180,00 €), Spenden (2009: 200,00 €; 2010: 100,00 €), Wohnraumschaf fung/-sanierung (2010: 12.000,00 €) und Steuerberatung (2010: 100,00 €) mittels Belegen nachzuweisen und für 2009 und 2010 eine übersichtliche Darstellung seiner regelmäßigen monatlichen Fahrten zwischen seinen Einsatzorten, woraus ersichtlich sein solle, an welchen Tagen und zu welchen Uhrzeiten er diese Dienstreisen getätigt habe, und eine Stellungnahme seines Arbeitgebers zur Frage, wieso für diese dienstlichen Fahrten keine steuerfreien Kostenersätze erstattet worden seien, nachzureichen] legte der Berufungswerber betreffend die Errichtung eines Zubaues (Flugdach, Carport) eine Rechnung der Fa. Fg, eine Honorarnote des Architekturbüros L sowie eine Gebührenabrechnung des Gemeindeamtes H (Gesamtkosten: 6.358,50 €), weiters Arbeitszeitnachweise betreffend seine nichtselbständige Tätigkeit bei der Fa. Me GmbH Do für den Zeitraum 1. Mai 2009 bis 31. Dezember 2010 und Kirchenbeitragsbescheide für 2009 (Jahresvorschreibung: 181,55 €) und 2010 (Jahresvorschreibung: 188,32 €) vor.

Das Finanzamt legte in der Folge die Berufungen ohne Erlassung von Berufungsvorentscheidungen dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor. Im diesbezüglichen Vorlagebericht vom 25. Juni 2012 führte das Finanzamt ua. aus, dass dem Abgabepflichtigen das große Pendlerpauschale nicht zustehe, weil erstens zu den bekannt gegebenen Arbeitszeiten ein öffentliches Verkehrsmittel zumutbar sei und zweitens der Umstand, dass der Pflichtige den

privaten Pkw auch für berufliche Fahrten zwischen unterschiedlichen Arbeitsstätten nütze, unerheblich für die Beurteilung sei, ob das kleine oder große Pendlerpauschale zustehe; auch erklärte es, dass die Aufwendungen für Wohnraumsanierung nicht zustehen würden, da es sich dabei nicht um die Sanierung von Wohnraum handle, sondern um den Neubau eines Carports, und beantragte, dass die Bescheide für die Jahre 2009 und 2010 entsprechend der vom Abgabepflichtigen beigebrachten Unterlagen und Belege abgeändert würden (Kirchenbeitrag: 2009: 181,55 € u. 2010: 188,32 €; Personenversicherungen: 2009 u. 2010: 0,00 €; Spenden: 2009 u. 2010: 0,00 €; Wohnraumschaffung/-sanierung: 2010: 0,00 €; Steuerberaterkosten: 2010: 0,00 €).

### ***Über die Berufungen wurde erwogen:***

#### **1) Werbungskosten - Pendlerpauschale:**

Strittig ist, 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 20 bis 40 km zu berücksichtigen ist.

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.

Bei Wechselschicht ist nicht der einzelne Lohnzahlungszeitraum maßgebend, sondern der Zeitraum, für den der Wechselschichtdienst in einem bestimmten Rhythmus festgelegt ist. Fallen in einen Lohnzahlungszeitraum zwei oder mehrere Wechselschicht-Teilzeiträume, ist für den Lohnzahlungszeitraum auf das *Überwiegen* abzustellen.

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 bis 31.12.2010		
	jährlich	monatlich	täglich
<b>ab 20 km</b>	<b>630,00 €</b>	<b>52,50 €</b>	<b>1,75 €</b>
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 bis 31.12.2010		
	jährlich	monatlich	täglich
ab 2 km	342,00 €	28,50 €	0,95 €
<b>ab 20 km</b>	<b>1.356,00 €</b>	<b>113,00 €</b>	<b>3,77 €</b>
ab 40 km	2.361,00 €	196,75 €	6,56 €
ab 60 km	3.372,00 €	281,00 €	9,37 €

Was unter dem Begriff der "Zumutbarkeit" iSd lit. c des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 zu verstehen ist, ist dem Gesetz nicht zu entnehmen. "Unzumutbarkeit" ist jedenfalls (auch und vor allem) anzunehmen, wenn Massenbeförderungsmittel für die Fahrten von der Wohnung zur Arbeitsstätte entweder gar nicht oder nicht zu den erforderlichen Zeiten zur Verfügung stehen (*Unzumutbarkeit wegen tatsächlicher Unmöglichkeit*, vgl. VwGH 28.10.2008, 2006/15/0319).

Die Unzumutbarkeit kann sich außerdem auch aus einer Behinderung ergeben.

Ist die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte solcherart möglich, ist nach den amtlichen Erläuterungen zu § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 (621 BlgNR XVII. GP, 75) die Frage der Zumutbarkeit auf Grund der Fahrtzeiten zu prüfen. Unzumutbar sind nach den Gesetzesmaterialien jedenfalls im Vergleich zu einem Kfz mehr als drei Mal so lange Fahrtzeiten (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 Fahrtzeit 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 Fahrtzeit aus der Gesamtfahrtzeit (Kfz und Massenbeförderungsmittel) zu errechnen.

Die Benützung von Massenverkehrsmitteln ist demnach auch dann unzumutbar, wenn die Fahrt mit diesen einerseits im Nahbereich 90 Minuten überschreitet und andererseits die Fahrt mit den Massenverkehrsmitteln mehr als drei Mal so lang dauert wie mit dem PKW (vgl. VwGH 24.9.2008, 2006/15/0001; VwGH 28.10.2008, 2006/15/0319; UFS 12.12.2011, RV/0406-F/11, mit zahlreichen Verweisen).

Darüber hinaus hat der Unabhängige Finanzsenat in mehreren Entscheidungen die Auffassung vertreten, dass eine Wegzeit von 90 Minuten in eine Richtung, *unabhängig von der Wegstrecke*, allgemein als Zumutbarkeitsgrenze anzunehmen sei (vgl. ua mit ausführlicher Begründung UFS 11.05.2007, RV/0258-F/07; UFS 23.12.2008, RV/0031-G/08; UFS 24.04.2009, RV/0090 F/09; UFS 14.4.2010, RV/0311-G/08; UFS 24.6.2010, RV/1060-W/10;

UFS 19.04.2012, RV/0503-F/10; siehe dazu auch VwGH 28.10.2008, 2006/15/0319; sowie Doralt, EStG<sup>13</sup>, § 16 Tz 107; Wanke, "Großes" Pendlerpauschale, wenn die Fahrt mit Massenverkehrsmitteln mehr als drei Mal so lang wie die Fahrt mit dem Pkw dauert, in: UFS aktuell 2006, Seiten 306 ff; Ryda/Langheinrich, Behandlung der Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sowie zwischen einem an der Arbeitsstätte begründeten Wohn- und dem Familienwohnsitz, FJ 2006, Seiten 271 ff).

In diesem Sinne wurde nunmehr auch die von der Verwaltungspraxis bisher angewandte entfernungsabhängige Zeitstaffel (danach wurde bei einer Fahrtstrecke von unter 20 km eine Zeitdauer von 1,5 Stunden, für eine Fahrtstrecke von 20 bis 40 km eine Zeitdauer von 2 Stunden und bei einer Fahrtstrecke von mehr als 40 km eine Zeitdauer von 2,5 Stunden als Grenze erachtet) wie folgt abgeändert (vgl. LStR 2002, Rz 255, *Unzumutbarkeit wegen langer Anfahrtszeit*):

- Die Benützung des Massenbeförderungsmittels 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 Fahrtzeit mit dem Kfz (vgl. dazu auch Bernold/Mertens, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2012, Seiten 184 und 242 f.).

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 grundsätzlich die kürzeste Straßenverbindung heranzuziehen.

Ist die Wegzeit bei der Hin- oder Rückfahrt unterschiedlich lang, dann gilt die längere Wegzeit. Die Wegzeit umfasst die Zeit vom Verlassen der Wohnung bis zum Arbeitsbeginn oder vom Verlassen der Arbeitsstätte bis zur Ankunft in der Wohnung, also Geh- oder Anfahrtszeit zur Haltestelle des öffentlichen Verkehrsmittels, Fahrtzeit 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 von Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel (zB Park and Ride) zu unterstellen (siehe dazu auch weiter unten). 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. Bernold/Mertens, a.a.O., Seiten 184 und 240 ff; Schuch, Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Pendler-Pauschale), in: ÖStZ 1988, Seiten 316 ff].

Die Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels ist im Übrigen auch dann zumutbar, 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 von Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel entspricht damit durchaus der Anordnung des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 [vgl. Doralt, EStG<sup>13</sup>, § 16 Tz 108 ff; Bernold/Mertens, a.a.O., Frage 16/12 zu § 16 EStG 1988; Lohnsteuerrichtlinien (LStR) 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].

Im Hinblick auf die Arbeitsstätte "**Fa. X, Filiale F**" betreffend den Zeitraum vom 1. Jänner 2009 bis 30. April 2009 wird auf die ausführlichen Überlegungen des Unabhängigen Finanzsenates in der Berufungsentscheidung vom 16. Dezember 2009, RV/0221-F/09, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2008 verwiesen.

Im Hinblick auf die Arbeitsstätte "**Fa. Me Do**" betreffend den Zeitraum vom 1. Mai 2009 bis 31. Dezember 2010 ergibt sich Folgendes:

Unter Zugrundelegung der obigen Überlegungen ist im gegenständlichen Fall für die Zurücklegung des Arbeitsweges eine Fahrt mit dem Privatfahrzeug (Pkw, Motorrad, etc.) von der Wohnung zum Bahnhof J-H (vom Routenplaner "ViaMichelin" empfohlene Strecke: ca. 5,4 km, ca. 10 min), eine Zugfahrt vom Bahnhof J-H zum Bahnhof Do (16 Tarifkm, Zeit: 21 min mit dem Regionalzug) oder zur Bahnhaltestelle Do Sch (17 Tarifkm, Zeit: 24 min), eine Busfahrt mit dem Stadtbus Do (Linie ee) vom Bahnhof Do bzw. von der Bushaltestelle Do Gasse bis zur Haltestelle V (ca. 3,5 km, 12 min bzw. ca. 1,5 km, 6 min) und ein Fußweg von der Haltestelle V zur Arbeitsstätte in Do, Str3 (ca. 50 m, ca. 2 min, vgl. dazu Stadtplan Do unter <http://www.Do.at/ext/stplan/index.html>) zu unterstellen.

Alternativ kann die Fahrtstrecke "Do Bahnhof (Vorplatz) - Do q" und retour auch mit dem Landbus (Linien uu, jj; ca. 3,5 km, 15 min) bewältigt werden.

Bezogen auf die vom Berufungswerber bekannt gegebenen Arbeitszeiten (entsprechend den vorgelegten Arbeitszeitnachweisen ergibt sich im fraglichen Zeitraum eine *überwiegende* Arbeitsbeginnzeit um 9.00 Uhr bzw. 10.30 Uhr sowie eine *überwiegende* Arbeitsendzeit um 18.00 Uhr bzw. 19.30 Uhr) war daher von folgendem Arbeitsweg (Wohnung - Arbeitsstätte - Wohnung) bzw. von folgenden Abfahrts- und Ankunftszeiten (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt sowie bei der Arbeitsstätte) auszugehen [der Einfachheit halber werden im Folgenden die Abfahrts- und Ankunftszeiten für 2010 dargestellt, für 2009 ergeben sich nur geringfügige Abweichungen; vgl. die Kursbücher des Verkehrsverbundes Vorarlberg, Fahrplan 09 (gültig vom 14. Dezember 2008 bis 12. Dezember 2009), Fahrplan 10 (gültig vom 13. Dezember 2009 bis 11. Dezember 2010) sowie Fahrplan 11 (gültig vom 12. Dezember 2010 bis 10. Dezember 2011); siehe auch unter <http://www.vmobil.at/>]:

### ***Arbeitsbeginn:***

#### ***9.00 Uhr:***

*Fahrt mit dem Privatfahrzeug von der Wohnung ab 7.46 Uhr bis Bahnhof J-H an 8.01(8.02) Uhr, Park-, Umsteige- bzw. Wartezeit (ca. 5 min), Zugfahrt (ÖBB-Regionalzug) Bahnhof J-H ab 8.01 Uhr, Bahnhaltestelle Do Sch an 8.32 Uhr, Übergang (ca. 200 m), Stadtbus Linie ee, Do Gasse ab 8.46 Uhr, Haltestelle V an 8.52 Uhr, Fußweg von der Haltestelle V bis Arbeitsstätte (ca. 2 min), Arbeitsstätte an 8.54 Uhr, Wartezeit bis Arbeitsbeginn;*

#### ***10.30 Uhr:***

*Fahrt mit dem Privatfahrzeug von der Wohnung ab 9.20 Uhr bis Bahnhof J-H an 9.30 Uhr, Park-, Umsteige- bzw. Wartezeit (ca. 5 min), Zugfahrt (ÖBB-Rex) Bahnhof J-H ab 8.01 Uhr, Bahnhof Do an 9.49 Uhr, Übergang (ca. 100 m), Stadtbus Linie ee, Do Bahnhof (Vorplatz) ab 9.55 Uhr, Haltestelle V an 10.07 Uhr, Fußweg von der Haltestelle V bis Arbeitsstätte (ca. 2 min), Arbeitsstätte an 10.09 Uhr, Wartezeit bis Arbeitsbeginn.*

### ***Arbeitsende:***

#### ***18.00 Uhr:***

*Fußweg von der Arbeitsstätte zur Haltestelle V (ca. 2 min), Busfahrt mit dem Stadtbus Linie ee Haltestelle V ab 18.13 Uhr, Bahnhof Do Gasse an 18.20 Uhr, Übergang (ca. 200 m), ÖBB-Regionalzug, Bahnhaltestelle Do Sch ab 18.26 Uhr, Bahnhof J-H an 18.50 Uhr, Umsteigezeit auf Privatfahrzeug (ca. 3 min), Fahrt mit dem Privatfahrzeug vom Bahnhof J-H zur Wohnung ab 18.53 Uhr, Wohnung an 19.03 Uhr;*

#### ***19.30 Uhr:***

*Fußweg von der Arbeitsstätte zur Haltestelle Do q (ca. 2 min), Busfahrt mit dem Landbus Linie uu Hal-*

*testelle Do q ab 19.33 Uhr, Bahnhof Do (Vorplatz) an 19.48 Uhr, Übergang (ca. 100 m), ÖBB-Regionalzug, Bahnhof Do ab 19.59 Uhr, Bahnhof J-H an 20.20 Uhr, Umsteigezeit auf Privatfahrzeug (ca. 3 min), Fahrt mit dem Privatfahrzeug vom Bahnhof J-H zur Wohnung ab 20.23 Uhr, Wohnung an 20.33 Uhr.*

Angesichts dieser aufgezeigten Verkehrsverbindungen gelangte der Unabhängige Finanzsenat zur Überzeugung, dass dem Berufungswerber im streitgegenständlichen Zeitraum **überwiegend** (an mehr als der Hälfte seiner 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 Vorbringen des Berufungswerbers, wonach es ihm nicht möglich gewesen sei, öffentliche Verkehrsmittel zu benutzen, da er unregelmäßige Einsatzorte und Zeiten gehabt habe, dass es bei seinem Arbeitgeber in Vorarlberg mehrere Filialen gebe und er sich mittels Vertrag verpflichtet habe, dass er in mehreren Filialen eingesetzt werden könne, ist zu entgegnen, dass er trotz entsprechender Urgenz keine übersichtliche Darstellung seiner regelmäßigen monatlichen Fahrten zwischen seinen Einsatzorten für 2009 und 2010 vorgelegt hat bzw. dieses Vorbringen auch durch keine entsprechenden Unterlagen belegt hat, woraus ersichtlich gewesen wäre, dass seine Arbeitsstätte im Zeitraum 1. Mai 2009 bis 31. Dezember 2010 überwiegend nicht in Do, Str3, gelegen wäre.

Notwendig wäre im Übrigen die Feststellung gewesen, dass an mehr als der Hälfte der Arbeitstage tatsächlich die Arbeitszeit so geartet war, dass die Benützung des Massenbeförderungsmittels zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht möglich, somit nicht zumutbar war. An dieser Stelle wird nochmals darauf hingewiesen, dass der Gesetzgeber des EStG 1988 grundsätzlich für Fahrten des Dienstnehmers zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nicht den Individualverkehr und die Benützung eines Kfz, sondern die Benützung eines Massenbeförderungsmittels steuerlich berücksichtigt wissen will. Die Gewährung des sog. großen Pendlerpauschales ist ausschließlich nach objektiven Kriterien der Benützungsmöglichkeit des öffentlichen Verkehrsmittels zu beurteilen (vgl. dazu beispielsweise auch UFS 31.8.2005, RV/0047-F/04; UFS 23.3.2010, RV/0404-F/09).

Die Prüfung, ob Unzumutbarkeit wegen Behinderung vorliegt, erübrigt sich gegenständlich, da der Berufungswerber laut Aktenlage nicht behindert ist und Derartiges auch nicht behauptet hat.

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

Bezogen auf die oben dargestellte Rechtslage bzw. auf die der einheitlichen Verwaltungsü-

bung dienenden Verwaltungspraxis kann im konkreten Fall - entsprechend der obigen Darstellung des Arbeitsweges des Berufungswerbers bzw. der oben angegebenen Abfahrts- und Ankunftszeiten (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt und am Arbeitsplatz) - 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 für die einfache Wegstrecke mit dem Massenbeförderungsmittel bzw. bei kombinierter Benutzung öffentlicher und privater Verkehrsmittel liegt gegenständlich jedenfalls (überwiegend) unter 90 Minuten.

Angesichts dieser Ausführungen kann im Berufungsfall von der Erfüllung des Tatbestandes "Unzumutbarkeit", den der Gesetzgeber für die Zuerkennung des "großen" Pendlerpauschales voraussetzt, keine Rede sein und war daher der Vorgehensweise des Finanzamtes (Gewährung der sog. kleinen Pendlerpauschale für eine einfache Fahrtstrecke ab 20 km) zuzustimmen.

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2009 war in diesem Zusammenhang insofern zugunsten des Berufungswerbers abzuändern, als das sog. kleinen Pendlerpauschale für eine einfache Fahrtstrecke ab 20 km mit dem *jährlichen* Pauschbetrag (statt nur für acht Monate) iHv **630,00 €** zu berücksichtigen war [im Hinblick auf den Zeitraum vom 1. Jänner 2009 bis 30. April 2009 wird an dieser Stelle nochmals auf die Ausführungen des Unabhängigen Finanzsenates in der Berufungsentscheidung vom 16. Dezember 2009, RV/0221-F/09, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2008 verwiesen].

## **2) Sonderausgaben - Kosten betreffend Personenversicherungen, Kirchenbeitrag, Spenden, Kosten betreffend Wohnraumschaffung/-sanierung und Steuerberatung:**

Sonderausgaben sind grundsätzlich von Amts wegen zu berücksichtigen, wenn alle Voraussetzungen für deren Abzugsfähigkeit vorliegen. Der Nachweis bzw. die Glaubhaftmachung jener Umstände, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt wird, obliegt in erster Linie jedoch dem Steuerpflichtigen. Nach § 138 BAO haben Abgabenpflichtige auf Verlangen der Abgabenbehörde in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119 BAO) zur Beseitigung von Zweifel den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen haben.

Der Berufungswerber wurde vom Finanzamt die Möglichkeit eingeräumt, Angaben zum Sachverhalt zu machen bzw. sein Berufungsbegehren stützende Unterlagen vorzulegen. Im Berufungsfall ist offensichtlich, dass der Berufungswerber seiner Offenlegungs- bzw. Mitwirkungspflicht nicht hinreichend nachgekommen ist. Der Berufungswerber hat trotz entsprechender Urgenz keine entsprechenden Unterlagen betreffend Personenversicherungen, Spenden und Steuerberatung beigebracht; dies obwohl er zur siebenjährigen Aufbewahrung derartiger für die Abgabenerhebung relevanter Unterlagen gemäß § 132 BAO verpflichtet wäre und Sonder-

ausgaben nur anzuerkennen sind, wenn die Bezahlung nachgewiesen ist.

Der Abgabenbehörde war es dadurch unmöglich, abzuklären, ob die gesetzlichen Voraussetzungen für einen diesbezüglichen Sonderausgabenabzug erfüllt waren und war daher die Abzugsfähigkeit der in diesem Zusammenhang geltend gemachten Kosten zu verneinen.

Die mittels Kirchenbeitragsbescheiden (Jahresvorschreibungen) für 2009 und 2010 belegten Kirchenbeiträge waren (unstrittig) in nachgewiesener Höhe (2009: 181,55 €; 2010: 188,32 €) als Sonderausgaben zu berücksichtigen.

Betreffend die als Sonderausgaben (Wohnraumschaffung/-sanierung) geltend gemachten und in Höhe von insgesamt 6.358,50 € belegten Kosten betreffend die Errichtung eines Zubaus (Flugdach, Carport) ist Folgendes zu sagen:

Gemäß § 18 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben ua. (soweit es sich nicht um Betriebsausgaben oder Werbungskosten handelt) Ausgaben zur Wohnraumschaffung oder Wohnraumsanierung abzuziehen.

Durch den gegenständlichen Zubau bzw. die Errichtung des Flugdaches bzw. Carports wird weder zusätzlicher Wohnraum geschaffen noch entsprechender Wohnraum saniert. Werden nun aber Ausgaben getätigt (im gegenständlichen Fall im Übrigen längere Zeit nach Abschluss der eigentlichen Errichtung des Eigenheimes bzw. der Eigentumswohnung; der Berufungswerber ist bereits seit 31. Jänner 2008 bei der oben angeführten Wohnadresse gemeldet), welche in keinem Zusammenhang mit der Schaffung neuen Wohnraumes bzw. der Sanierung von Wohnraum stehen, so können diese strittigen Kosten (für die Errichtung des Carports) auch nicht als Sonderausgaben abgezogen werden (siehe dazu Doralt/Renner, EStG<sup>10</sup>, § 18 Tz 145; vgl. dazu auch UFS 5.10.2004, RV/0445-I/03; LStR 2002 Rz 512).

Gesamthaft war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 27. November 2012