



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Gde X, I-Straße xx, vom 13. Juli 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 16. Juni 2011 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2010 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Die Berufungswerberin (in der Folge kurz: Bw.) bezog im Berufungsjahr nichtselbständige Einkünfte bei der Fa. XY, in Gd Y, A-Weg yy. Ihr Wohnsitz befand sich im Berufungsjahr lt. einer Abfrage aus dem Zentralen Melderegister in Gde X, I-Straße xx.

Mit ihrer Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2010 vom 25. Mai 2011 samt Beilagen [ua. Erklärung zur Berücksichtigung des Pendler-Pauschales (L 34)] begehrte die Bw. ua. unter dem Titel "Pendlerpauschale - tatsächlich zustehender Betrag (Kennzahl 718)" die Berücksichtigung von 630,00 € [= jährlicher Pauschbetrag (sog. kleines Pendlerpauschale) für eine einfache Fahrtstrecke von 20 bis 40 km] als Werbungskosten.

Mit Bescheid vom 16. Juni 2011 wurde die Bw. zur Einkommensteuer 2010 veranlagt; dabei anerkannte das Finanzamt das geltend gemachte (kleine) Pendlerpauschale; dazu sei erwähnt, dass im Zuge der Lohnverrechnung von der Arbeitgeberin der Bw. ein jährlicher Pauschbetrag (sog. großes Pendlerpauschale) gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 für eine

einfache Fahrtstrecke ab 20 km in Höhe von 1.356,00 € als Werbungskosten Berücksichtigung fand (vgl. entsprechenden Lohnzettel).

Mit Schriftsatz vom 13. Juli 2011 erhob die Bw. gegen diesen Einkommensteuerbescheid 2010 Berufung, im Konkreten gegen die Steuernachzahlung in Höhe von 229,00 €, und zog gleichzeitig ihre eingebrachte Erklärung für das Jahr 2010 zurück und begehrte, den angefochtenen Bescheid ersatzlos aufzuheben.

Mit Einkommensteuerbescheid 2010 (Berufungsvorentscheidung gemäß § 276 BAO) vom 7. Oktober 2011 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab und führte dazu Folgendes aus:

*""Eine Zurücknahme der Arbeitnehmerveranlagung 2010 ist in Ihrem Fall nicht zulässig, da es sich um einen Pflichtveranlagungstatbestand gemäß § 41 EStG handelt.*

*Gemäß § 41 Z 6 EStG ist der Steuerpflichtige zu veranlagern, wenn der Arbeitnehmer gegenüber seinem Arbeitgeber eine unrichtige Erklärung gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG (Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte) abgegeben hat.*

*Im Rahmen der laufenden Lohnverrechnung wurde von Ihrem Arbeitgeber ein Pendlerpauschale in Höhe von 1.356,00 € (= großes Pendlerpauschale ab 20 km) berücksichtigt.*

*Bei der von Ihnen vorgelegten Arbeitnehmerveranlagung 2010 geben Sie jedoch selbst an, dass Ihnen die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel auf der einfachen Wegstrecke "Wohnung-Arbeitsplatz" möglich und zumutbar ist. Aus diesem Grund steht Ihnen daher nur das kleine Pendlerpauschale in Höhe von 630,00 € zu. Daraus ergibt sich auch die Nachforderung von 229,00 €."""*

Mit dem als Vorlageantrag gewerteten Schreiben vom 11. Jänner 2012 (zu dessen Rechtzeitigkeit ist in diesem Zusammenhang zu sagen, dass die Bw. erklärte, dass sie die oben bezeichnete Berufungsvorentscheidung erst am 11. Jänner 2012 erhalten habe; Zustellnachweis liegt keiner vor) brachte die Bw. noch Nachstehendes vor:

*"Laut Ihrer Mitteilung ist ein Rückzug des Antrages nicht möglich, da eingetragenes Pendlerpauschale beim Arbeitgeber unrichtig war.*

*Tatsache ist das es genau umgekehrt ist.*

*Die Beilage des Pendlerpauschales bei der Arbeitnehmerveranlagung war falsch. Hat mir eine Freundin erklärt muss ich so ausfüllen, war aber leider falsch!*

*Laut jetzigem Wissensstand hätte ich das auf der Arbeitnehmerveranlagung gar nicht mehr ausfüllen müssen, weshalb ich verärgert kurzerhand einfach den Antrag zurückgezogen habe.*

*Mein Arbeitort war im Xy Y und mein Wohnsitz ist im X K.*

*Von der Gemeinde X (letztes öffentl. Verkehrsmittel) bis zum K 123 sind es genau 3 km und da gibt es gar kein öffentliches Verkehrsmittel!*

*Die Wegzeit nur für diese eine Strecke beträgt zu Fuß hinaufwärts ca. 1½ Stunden, herunter ca. 50 Minuten.*

*Wie soll das also bitte ein öffentliches Verkehrsmittel möglich sein?*

*Ich bitte Sie daher den von mir gegangenen Fehler zu korrigieren und einen neuen Bescheid mit dem*

*richtig beantragten Pendlerpauschale der Fa. Xy zu erstellen.*

*Auf Grund meiner Schwangerschaft bekomme ich derzeit auch keinen Job und kann daher Ihre Forderung (welche nur auf einem Missverständnis beruht) nicht bezahlen."*

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:***

Wie das Finanzamt richtig ausgeführt hat, hat gemäß § 41 Abs.1 Z 6 EStG 1988 eine Pflichtveranlagung zu erfolgen, wenn sich herausstellt, dass die Voraussetzungen für das (beim Lohnsteuerabzug berücksichtigte) Pendlerpauschale zu Unrecht angenommen worden sind.

Uneinigkeit besteht nun 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 jeweils 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.

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 €

Unzumutbarkeit der Benützung von Massenverkehrsmitteln ist nach der Verwaltungspraxis (vgl. Lohnsteuerrichtlinien 2002, Rz 253 ff) nur dann gegeben,

- wenn zumindest auf dem halben Arbeitsweg ein Massenverkehrsmittel überhaupt nicht oder nicht zur erforderlichen Zeit (Nachtarbeit) verkehrt (*Unzumutbarkeit wegen tatsächlicher Unmöglichkeit*),

- bei Vorliegen eines Ausweises gemäß § 29b der Straßenverkehrsordnung 1960, bei Eintragung der Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel wegen dauernder Gesundheitsschädigung oder der Blindheit im Behindertenpass (§ 42 Abs. 1 BBG) oder bei Befreiung von der Kraftfahrzeugsteuer wegen Behinderung (*Unzumutbarkeit wegen Behinderung*) sowie
- wenn *Unzumutbarkeit wegen langer Anfahrtszeit* vorliegt; dabei gilt Folgendes:

Die Benützung des Massenbeförderungsmittel 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 Fahrzeit mit dem Kfz [vgl. dazu auch die Erläuterungen zur Regierungsvorlage des EStG 1988 (621 BlgNR XVII. GP) zu § 16].

Die Wegstrecke bemisst sich im Falle der Zumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels nach den Tarifkilometern zuzüglich Anfahrts- oder Gehwege zu den jeweiligen Ein- und Ausstiegstellen. 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, 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, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2010, Seiten 172 und 226 f; Schuch, Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Pendler-Pauschale), in: ÖStZ 1988, Seiten 316 ff].

Gerade auch in Erwiderung auf das Vorbringen der Bw. mit Schreiben vom 11. Jänner 2012 (Vorlageantrag), wonach die Strecke "Gemeinde X (letztes öffentliches Verkehrsmittel) – Wohnung" 3 km betrage, es auf dieser Strecke gar kein öffentliches Verkehrsmittel gebe und die Wegzeit allein für diese Strecke zu Fuß ca. 1,5 Stunden (aufwärts) bzw. ca. 50 Minuten (abwärts) betrage, wird eingangs 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 damit durchaus der Anordnung des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 [vgl. Doralt, EStG<sup>13</sup>, § 16 Tz 108 ff; Sailer/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].

Unter Zugrundelegung der obigen rechtlichen Überlegungen sind im gegenständlichen Fall für die Zurücklegung des Arbeitsweges der Bw. eine Fahrt mit dem eigenen Fahrzeug (nach Routenplaner "ViaMichelin" - empfohlene Wegstrecke: 7,5 km, 12 min) auf der Wegstrecke zwischen der Wohnung der Bw. (Gde X, I-Straße xx) und dem Bahnhof S, weiters eine Zugfahrt mit der M-Bahn vom Bahnhof S nach Bahnhof B (13 Tarif km, 20 min mit dem Regionalzug) sowie ein Fußweg (nach Routenplaner "ViaMichelin" - Gehweg: 1,1 km, 16 min) vom Bahnhof B zur Arbeitsstätte der Bw. (Gd Y, A-Weg yy) zu unterstellen.

Alternativ kann auf der Strecke "Bahnhof B - Arbeitsstätte" auch eine Fahrt mit dem Landbus (Linie yz) angenommen werden.

Bezogen auf die Arbeitszeiten der Bw. [entsprechend der Homepage der Arbeitgeberin der Bw. (vgl. <http://www.Xy.at/c/subsidiaries/subsidiary?pk=8796095299201&search=>) stellen sich die Öffnungszeiten des XY folgendermaßen dar: Montag bis Donnerstag: 8.30 Uhr bis 19.30 Uhr; Freitag: 8.30 Uhr bis 21.00 Uhr; Samstag: 8.00 Uhr bis 18.00 Uhr] war im konkreten Fall - gerade auch unter Berücksichtigung von entsprechenden Vor- und Nachbereitungszeiten an der Arbeitsstätte - von folgendem Arbeitsweg der Bw. (Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung) bzw. von folgenden Abfahrts- und Ankunftszeiten (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt) auszugehen [vgl. die Kursbücher des Verkehrsverbundes Vorarlberg, Fahrplan 10 (gültig vom 13. Dezember 2009 bis 11. Dezember 2010) sowie Fahrplan 11 (gül-

tig vom 12. Dezember 2010 bis 10. Dezember 2011); siehe auch unter <http://www.vmobil.at/>]:

### **Hinfahrt (Mo-Sa):**

- Fahrt mit dem eigenen Fahrzeug (ca. 12 min) von der Wohnung zum BahnhofS ab ca. 6.46 Uhr, Park- bzw. Umsteigezeit (ca. 5 min), M-Bahn BahnhofS ab 7.03 Uhr/BahnhofB an 7.25 Uhr, Fußweg (ca. 16 min) zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte an 7.41 Uhr;
- Fahrt mit dem eigenen Fahrzeug (ca. 12 min) von der Wohnung zum BahnhofS ab ca. 7.16 Uhr, Park- bzw. Umsteigezeit (ca. 5 min), M-Bahn BahnhofS ab 7.33 Uhr/BahnhofB an 7.53 Uhr, Fußweg (ca. 16 min) zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte an 8.09 Uhr.

### **Rückfahrt (Mo-Sa):**

- Gehweg (ca. 16 min) von der Arbeitsstätte (ab ca. 18.15 Uhr) nach BahnhofB, Wartezeit, M-Bahn BahnhofB ab 18.35 Uhr/BahnhofS an 18.55 Uhr, Umsteigezeit (ca. 5 min), Fahrt mit dem eigenen Fahrzeug vom BahnhofS zur Wohnung (ca. 12 min), Wohnung an 19.12 Uhr;
- Gehweg (ca. 16 min) von der Arbeitsstätte (ab ca. 19.15 Uhr) nach BahnhofB, Wartezeit, M-Bahn BahnhofB ab 19.35 Uhr/BahnhofS an 19.55 Uhr, Umsteigezeit (ca. 5 min), Fahrt mit dem eigenen Fahrzeug vom BahnhofS zur Wohnung (ca. 12 min), Wohnung an 20.12 Uhr;
- Gehweg (ca. 16 min) von der Arbeitsstätte (ab ca. 20.15 Uhr) nach BahnhofB, Wartezeit, M-Bahn BahnhofB ab 20.35 Uhr/BahnhofS an 20.55 Uhr, Umsteigezeit (ca. 5 min), Fahrt mit dem eigenen Fahrzeug vom BahnhofS zur Wohnung (ca. 12 min), Wohnung an 21.12 Uhr;
- Gehweg (ca. 16 min) von der Arbeitsstätte (ab ca. 21.15 Uhr) nach BahnhofB, Wartezeit, M-Bahn BahnhofB ab 21.35 Uhr/BahnhofS an 21.55 Uhr, Umsteigezeit (ca. 5 min), Fahrt mit dem eigenen Fahrzeug vom BahnhofS zur Wohnung (ca. 12 min), Wohnung an 22.12 Uhr.

Angesichts dieser Verkehrsverbindungen (Taktverkehr) gelangte der Unabhängige Finanzsenat zur Überzeugung, dass der Bw. 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.

Die Gewährung des sog. großen Pendlerpauschales ist im Übrigen *ausschließlich nach objektiven Kriterien der Benutzungsmöglichkeit 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 die Bw. 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, der einheitlichen Verwaltungsübung dienenden Verwal-

tungspraxis kann im konkreten Fall - entsprechend der obigen Darstellung des Arbeitsweges der Bw. bzw. der oben angegebenen Abfahrts- und Ankunftszeiten (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt) - 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 - gerade auch im Sinne einer gleichmäßigen Besteuerung aller Steuerpflichtigen - dem diesbezüglichen Berufungsbegehren ein Erfolg zu versagen. Der Vorgehensweise des Finanzamtes (Pflichtveranlagung unter Ansatz des sog. kleinen Pendlerpauschales gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988 für eine einfache Fahrtstrecke ab 20 km mit einem jährlichen Pauschbetrag von 630,00 €) war daher zuzustimmen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 3. Februar 2012