



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vom 17. Jänner 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch FA, vom 13. Jänner 2011 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2009 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Eingabe vom 2. Dezember 2010 übermittelte die Berufungswerberin ihre **Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2009** an das zuständige Finanzamt auf elektronischem Wege.

Mit **Ersuchen um Ergänzung** seitens des zuständigen Finanzamtes wurde die Berufungswerberin ersucht, Angaben zum geltend gemachten Pendlerpauschale nachzureichen:

„ - *Wo ist Ihre Dienststelle?*

- *Welche Dienstzeit haben Sie, ist die Inanspruchnahme von Gleitzeit in Ihrem Betrieb möglich?*

- *Welches Verkehrsmittel (eigener PKW, Dienstfahrzeug, Massenbeförderungsmittel) benutzen Sie tatsächlich für die Fahrten zwischen Wohnung und Dienstort?*

- *Aus welchen Gründen ist Ihnen die Benutzung eines Massenbeförderungsmittels auf dem überwiegenden Teil der Strecke sowie an der überwiegenden Zahl der Arbeitstage nicht möglich bzw. nicht zumutbar?*

An wie vielen Tagen im Lohnzahlungszeitraum wird die Strecke Wohnort – Dienstort zurückgelegt.

Legen sie bitte auch eine Aufstellung über die getätigten Aufwendungen bei und geben sie die Höhe der erhaltenen Ersätze bekannt."

Mit **Eingabe vom 13. Jänner 2011** gab die Berufungsweberin per E-Mail bekannt, dass ihr nicht klar sei, wozu sie das Pendlerpauschale erklären solle, wenn sie dieses doch gar nicht geltend gemacht hätte.

Das Pendlerpauschale werde beim Gehaltszettel direkt berücksichtigt.

- Dienstort: Linz, Straße
- Sie hätte die Möglichkeit (eingeschränkt) Gleitzeit in Anspruch zu nehmen.
- Sie würde täglich mit dem eigenen PKW fahren, weil sie im Außendienst sei und ihren PKW für die Erfüllung ihrer Tätigkeit brauche.

Aus dem Lohnzettel würde hervorgehen, dass das Pendlerpauschale im Ausmaß von 113,00 € pro Monat berücksichtigt worden sei.

Mit **Einkommensteuerbescheid 2009** vom 13. Jänner 2011 wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2009 abweichend von den übermittelten Daten (Lohnzettel) festgesetzt.

Das vom Arbeitgeber berücksichtigte Pendlerpauschale in Höhe von 1.356,00 € (12*113,00 €) wurde auf einen Betrag von 630,00 € korrigiert (52,50 € pro Monat).

Begründend wurde ausgeführt, dass in einem Betrieb mit gleitender Arbeitszeit, sich die Wegzeit nach der optimalen möglichen Anpassung von Arbeitsbeginn und Arbeitsende an die Ankunfts- und Abfahrtszeit des öffentlichen Verkehrsmittels berechnen würde.

Da die Benutzung von Massenbeförderungsmitteln auf dem überwiegenden Teil der Strecke zwischen Wohnung und Dienstort möglich und zumutbar sei, würde nur das „kleine“ Pendlerpauschale zustehen.

Mit **Eingabe vom 17. Jänner 2011** wurde **Berufung** gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 eingereicht.

Die Berufungsweberin hätte Anspruch auf das „große“ Pendlerpauschale, zumal sie bei ihrer Tätigkeit ihren Privat-PKW benötige, da sie im Außendienst arbeite.

Unabhängig von der Tatsache, dass es in diesem Betrieb gleitende Arbeitszeit gebe, sei es ihr durch den Außendienst nicht möglich, sich die Wegzeit nach der optimalen Anpassung von Arbeitsbeginn und Arbeitsende und die Ankunfts- und Abfahrtszeit der öffentlichen Verkehrsmittel anzupassen, zumal diese sehr eigenwillige An- und Abfahrtszeiten hätten.

Darüber hinaus sei es für die Berufungsweberin nicht planbar, wann sie die jeweiligen Einsätze bzw. Termine hätte. Aufgrund der Tatsache, dass sie abhängig von den Terminen anderer Personen sei, die sie im Rahmen ihrer Tätigkeit beraten würde, sei es ihr nicht

möglich und auch nicht zumutbar, die öffentlichen Verkehrsmittel zu benutzen, zumal sie in ganz Oberösterreich mit ihrem Auto dienstlich unterwegs sei.

Schriftstück des Arbeitgebers vom 18. Jänner 2011:

„Frau Berufungswerberin ist im Ö ... als Regionalsekretärin beschäftigt.

In Ausübung ihrer Tätigkeit als Regionalsekretärin ist Frau Berufungsweberin regelmäßig im ganzen Bundesland Oberösterreich zur Betriebsbetreuung mit ihrem Privat-PKW unterwegs.

Die Nutzung von öffentlichen Verkehrsmitteln ist für betriebsbetreuende Regionalsekretärinnen nicht zumutbar.“

Mit **Ersuchen um Ergänzung vom 3. März 2011** seitens des zuständigen Finanzamtes wurde die Berufungswerberin ersucht, Unterlagen vorzulegen, aus denen die tatsächlichen Beginnzeiten als auch das tatsächliche Ende jeden Arbeitstages ersichtlich seien (z.B. Zeitkartenaufzeichnungen).

Mit **Eingabe vom 21. März 2011** übermittelte die Berufungswerberin ihre Arbeitszeitaufzeichnungen.

Erklärend merkte sie an, dass die gelb markierten Tage jene seien, an welchen sie in der Früh direkt zu einem dienstlichen Termin gefahren sei. Sie sei also in der Früh oder den ganzen Tag nicht im Büro gewesen, sondern irgendwo in Oberösterreich unterwegs (die exakten Orte könnten ggf. nachgereicht werden).

An diesen Tagen könne sie die Gleitzeit in der Früh nicht nützen, weil sie sich zu einem fix vereinbarten Zeitpunkt bei einem Termin einfinden müsse.

Weiters seien Tage markiert, an denen sie nach einem Termin nicht mehr zurück ins Büro gekommen sei, weil sie vom Dienstgang direkt nach Hause gefahren sei – auch hier könne sie die Gleitzeit am Abend nicht nützen, weil sie an diese Termine gebunden sei. Solange sie dauern, könne nicht einfach gesagt werden: „*Ich gehe jetzt heim, weil ich Gleitzeit habe.*“

Details aus den **Zeitaufzeichnungen** (gelbe Markierungen):

Die als Dienstgänge bezeichneten Beginn-Zeiten hätten frühestens um 6:30 Uhr begonnen; meistens zwischen 7:30 und 9:00 Uhr.

Die als Dienstgänge bezeichneten Ende-Zeiten seien sehr unterschiedlich gewesen; selten aber länger als 18:00 Uhr.

Auch zu Beginn der Dienstgänge und nach Beendigung der Dienstgänge sei ein öffentliches Verkehrsmittel zur Verfügung gestanden.

Die Berufungswerberin hätten manchmal ausschließlich Innendienst verrichtet und manchmal ausschließlich Außendienst. Sie sei aber auch unmittelbar von der Wohnung aus zu Außendienstterminen gefahren bzw. von Außendienstterminen unmittelbar zur Wohnung.

In der überwiegenden Anzahl der Arbeitstage sei sie aber jedenfalls zumindest stundenweise an ihrer Arbeitsstätte tätig gewesen.

Ebenfalls im Akt des Finanzamtes findet sich eine **Fahrplanabfrage** der ÖBB für die Strecke Wohnort – Dienstort bzw. Dienstort – Wohnort:

< Wohnort – Dienstort:

Im Zeitraum zwischen 6:17 und 7:50 gibt es 10 Verbindungen zum Arbeitsort (Ankunft zwischen 6:55 und 8:25; Fahrtzeit zwischen 35 Minuten und 69 Minuten).

< Dienstort – Wohnort:

Auch hier gibt es zahlreiche Abfahrtszeiten (z.B.: 14:08; 14:21; 14:45; 15:15;; 16:07; 16:21; 16:42; ...; 18:08; 18:21; 18:35; 18:45; 19:35; 19:42; 21:08; 22:35; 22:42 (bis P)).

Die Fahrzeit bewegt sich hier zwischen 35 Minuten und 64 Minuten.

Da die ursprüngliche Berufung von einer nicht zur Rechtsvertretung befugten Person unterschrieben und eingebracht worden ist, übermittelte die Berufungsverwerber mit Datum 6. April 2011 die nunmehr eigenhändig unterschriebene Berufung.

Mit **Vorlagebericht vom 12. April 2011** wurde gegenständliche Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Bearbeitung vorgelegt.

Mit **Schreiben vom 15. November 2011** seitens des nunmehr zuständigen Referenten des Unabhängigen Finanzsenates wurde der Berufungsverwerber die vorläufige Rechtsansicht dargestellt, sowie weitere Fragen hinsichtlich der Dienstreisen und Dienstzeiten gestellt:

Wesentlich zur Entscheidung des vorliegenden Sachverhaltes sei die Tatsache, ob tatsächlich ein öffentliches Verkehrsmittel zwischen Wohnort und Dienstort verkehren würde.

Die Abfrage des Fahrplanheftes hätte ergeben, dass es zwischen W und Linz zahlreiche derartige Verbindungen gebe. Die Fahrtzeit würde ca. zwischen 35 Minuten und etwas mehr als eine Stunde betragen (Wa und Linz Hauptbahnhof).

Die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels sei nicht zumutbar, wenn

< auf der gesamten Fahrtstrecke kein öffentliches Verkehrsmittel verkehrt (gegenständlich nicht gegeben)

< auf mehr als der halben Fahrtstrecke kein öffentliches Verkehrsmittel verkehrt (gegenständlich nicht gegeben),

< wenn zu Beginn oder Ende der Arbeitszeit kein öffentliches Verkehrsmittel verkehrt (gegenständlich nicht gegeben),

< wenn eine starke Gehbehinderung vorliegt (gegenständlich zumindest nicht behauptet)

< wenn die Wegzeit bei Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels hinsichtlich der Dauer nicht zumutbar ist.

Dies sei bei Fahrzeiten Großteils unter einer Stunde für die Entfernung von ca. 25km ebenfalls nicht gegeben.

Nach den Arbeitszeitaufzeichnungen sei die Berufungswerberin jedenfalls zumindest stundenweise an der überwiegenden Zahl der Arbeitstage an ihrem Arbeitsort tätig gewesen.

Das Pendlerpauschale sei unabhängig von der Notwendigkeit der täglichen Verwendung des Fahrzeuges für Dienstfahrten ausschließlich nach der möglichen Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels zu beurteilen (vgl. hierzu den ähnlichen Sachverhalt in der Entscheidung des UFS vom 15.10.2007; RV/0963-L/07).

Ähnlich auch UFS vom 1.4.2003, RV/3462-W/02; 8.3.2011, RV/1290-L/10.

Die Pauschalregelung der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsort würde sich also ausschließlich daran orientieren, ob für diese Strecke die Nutzung eines öffentlichen Verkehrsmittels **möglich** sei, d.h. ob der Dienstort tatsächlich erreichbar wäre; nicht relevant sei, ob anschließend ein PKW notwendig sei oder nicht.

Nach dem oben geschilderten Sachverhalt sei eine derartige Möglichkeit gegenständlich jedenfalls gegeben. Nach dem derzeitigen Stand der Ermittlungen würde eine Stattgabe der Berufung nicht möglich erscheinen.

Sollten eine Berufungsentscheidung begehrte werden, wären noch folgende Informationen notwendig:

- < Von wo hätte der Arbeitgeber ihre Ersätze für die Dienstreisen berechnet (von und zum Dienstort)?
- < Welcher Gleitzeitrahmen könnte genutzt werden bzw. würde es Blockzeiten geben, an denen die Berufungswerberin anwesend sein müsse.
- < Würde es spezielle Gegebenheiten geben, die eine derartige mögliche Nutzung nicht erlauben würden (Behinderung o.ä.).

Diese Angaben seien durch Vorlage entsprechender Unterlagen zu belegen.

Mit **Eingabe vom 1. Dezember 2011** gab die Berufungswerberin hierauf bekannt, dass festzuhalten sei, dass sie an den überwiegenden Arbeitstagen die Gleitzeit nicht in Anspruch nehmen hätte können, weil sie bei Terminen im Außendienst gewesen sei. Eine Gleitzeit-Regelung, wo nicht frei gewählt werden könne, sei de Facto „keine Gleitzeit“ im juristischen Sinne.

< Der Arbeitgeber würde die Dienstfahrten vom Heimatort zum Einsatzort berechnen, wenn die Berufungswerberin direkt von zu Hause zu einem Termin fahren würde. Die Fahrt (km-Wert) zum Dienstort sei jedoch in Abzug zu bringen.

Wenn vom Dienstort zu einem Termin gefahren werde, werde vom Dienstort aus gerechnet.

Diese Regelungen seien aus dem Handbuch Fahrtenbericht zu entnehmen (Beilage).

< Grundsätzlich würde der Gleitzeitrahmen von 6:30 bis 20:00 Uhr gelten. Es würden aber nicht mehr als 9 Stunden/Tag geschrieben werden dürfen. Der Rest gehe auf Überstundenpauschale. Eine Kernzeit, in der die Berufungswerberin im Büro sein müsse, würde es nicht geben. Dies würde auch gar nicht möglich sein, da sie oft ganze Tage nicht im Büro sei (Anlage Auszug Gleitzeit-BV).

< Eine Behinderung würde nicht vorliegen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gem. § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 sind Werbungskosten auch Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen gilt:

- a) diese Aufwendungen sind bei einer einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis 20km grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5) abgegolten.
- b) Beträgt die Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt, mehr als 20km und ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, dann werden zusätzliche als Pauschbeträge berücksichtigt:

Bei einer Fahrtstrecke von

20km bis 40km: 630 Euro jährlich

40km bis 60km: 1.242 Euro jährlich

über 60km: 1.857 Euro jährlich.

- c) Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar, dann werden anstelle der Pauschbeträge nach lit. b folgende Pauschbeträge berücksichtigt:

Bei einer einfachen Fahrtstrecke von

2km bis 20km: 342 Euro jährlich

20km bis 40km: 1.356 Euro jährlich

40km bis 60km: 2.361 Euro jährlich

über 60km: 3.372 Euro jährlich.

Mit dem Verkehrsabsetzbetrag und den Pauschbeträgen nach lit. b und c sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten.

Die Berufungswerberin ist überwiegend an ihrem Dienstort in Linz, V tätig. Dieser Dienstort ist jedenfalls auch mit einem Massenbeförderungsmittel von Wohnort der Berufungswerberin aus erreichbar.

Die Entfernung Wohnort und Dienstort beträgt zwischen 20km und 40km.

Aus den Fahrplanabfragen geht hervor, dass die Massenbeförderungsmittel auch noch zu Zeiten verkehren, an denen die Berufungswerberin die Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte vornimmt bzw. vornehmen könnte.

Das zuständige Finanzamt hat den Pauschbetrag gem. lit. b leg. cit. berücksichtigt, da nach dessen Ansicht die Benützung eines sog. Massenbeförderungsmittels zumutbar ist.

Die Berufungswerberin bestreitet nicht, dass grundsätzlich ein Massenbeförderungsmittel zur Verfügung steht. Die Benützung ist allerdings Großteils nicht möglich, da sie auch im Außendienst tätig ist und hierzu ihren PKW benötigt.

Den Zeitaufzeichnungen der Berufungswerberin folgend, fährt sie

- manchmal unmittelbar von der Wohnung zu den Außendiensterminen und von dort wieder zur Wohnung;
- manchmal fährt sie vorher zur Dienststelle und dann zu den Außendiensterminen; von dort entweder zur Wohnung oder wieder zurück zur Dienststelle;
- manchmal fährt sie von der Wohnung zu den Außendiensterminen und dann in die Dienststelle und von dort zurück zur Wohnung;
- manchmal verrichtet sie ihre Tätigkeit nur an der Dienststelle.

Jene Tage an denen die Berufungswerberin **ausschließlich** Außendienstermine wahrnimmt, sind jedenfalls nicht überwiegend im Lohnzahlungszeitraum.

Das heißt also, dass die Berufungswerberin überwiegend im Lohnzahlungszeitraum zumindest stundenweise an ihrer Dienststelle anwesend ist.

Gegenständlich ist also die Frage zu klären, ob das sog. große Pendlerpauschale (lit. c leg. cit.) zu gewähren ist, wenn zwischen Wohnort und Arbeitsstätte zwar ein Massenverkehrsmittel verkehrt, es der Berufungswerberin überwiegend aber nicht möglich ist, dieses zu benutzen, da sie den privaten PKW für allfällige Dienstfahrten benötigt.

Anders als bei den betrieblichen Einkünften sind bei den nichtselbständigen Einkünften die Aufwendungen für Fahrten vom Wohnort zur Arbeitsstätte nicht die tatsächlichen Kosten zu berücksichtigen. Diese Aufwendungen sind in der Regel durch den Verkehrsabsetzbetrag nach § 33 Abs. 5 EStG 1988 abgegolten.

Weiters ist zu beurteilen, ob die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar ist. Eine derartige Unzumutbarkeit ist gegeben, wenn ein Massenverkehrsmittel überhaupt nicht oder nicht zur erforderlichen Zeit (z.B. Nacharbeit) verkehrt.

Wie aus den Fahrplänen der öffentlichen Verkehrsmittel ersichtlich ist, liegt eine derartige Unmöglichkeit gegenständlich nicht vor.

Eine weitere Unzumutbarkeit würde vorliegen, wenn die Benützung aufgrund einer Behinderung nicht möglich wäre.

Auch diese Tatsache ist gegenständlich zu verneinen (Vorhaltsbeantwortung vom 1. Dezember 2011).

Zweck der Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 ist, jene Arbeitnehmer zu fördern, die an Orten arbeiten oder wohnen, wo auf der Wegstrecke vom und zum Arbeitsplatz keine ausreichende öffentliche Infrastruktur vorhanden ist. Dabei handelt es sich um eine abstrahierte Globalbetrachtung, welche auf den Einzelfall nur bedingt Rücksicht nimmt.

Die Einwände der Berufungswerberin, dass ihre Außendiensttätigkeiten nicht planbar seien, sie abhängig von den Terminen anderer Personen sei und sie deswegen öffentliche Massenverkehrsmittel nicht benützen könne, beziehen sich auf Dienstfahrten im Rahmen ihres Arbeitsverhältnisses und nicht auf die den Anspruch auf das Pendlerpauschale begründenden Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (vgl. hierzu auch UFS vom 15.10.2007, RV/0963-L/07).

Es ist also entscheidend, ob die Berufungswerberin ihre Arbeitsstätte nach den Kriterien des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 abstrakt betrachtet zumutbar mit öffentlichen Massenverkehrsmitteln erreichen kann oder nicht.

Aus dieser gesetzlichen Bestimmung ergibt sich auch, dass der Gesetzgeber grundsätzlich für Fahrten des Dienstnehmers zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nicht den Individualverkehr und die Benützung des Kfz, sondern die Benützung eines Massenbeförderungsmittels steuerlich berücksichtigt wissen will. Nur wenn die Benützung eines Massenbeförderungsmittels nicht möglich oder nicht zumutbar ist, können im Wege der entsprechenden Pauschbeträge Kosten des Individualverkehrs geltend gemacht werden (vgl. VwGH 24.9.2008, 2006/15/0001). Zur Auslegung des Begriffes „Zumutbarkeit“ hat der Verwaltungsgerichtshof die Gesetzesmaterialien herangezogen (vgl. VwGH 28.10.2008, [2006/15/0319](#); 24.9.2008, [2006/15/0001](#)). Nach diesen Gesetzesmaterialien ist im Nahbereich von 25km die Benützung des Massenbeförderungsmittels jedenfalls zumutbar, wenn die Gesamtfahrzeit für die einfache Fahrtstrecke nicht mehr als 90 Minuten beträgt. Diese Gesamtfahrzeit wird gegenständlich jedenfalls nicht übertroffen.

Unter diesem Blickwinkel der vorgegebenen abstrahierten Betrachtungsweise sind daher die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte auch dann mittels Massenverkehrsmitteln zumutbar, wenn die Berufungswerberin später einen PKW für dienstliche Fahrten benötigt.

Linz, am 2. Jänner 2012