



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Feldkirch

Senat 1

GZ. RV/0346-F/09,
miterledigt RV/0370-F/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., Gde L, M-Straße 41a/11, vom 18. Dezember 2008 bzw. 25. Juli 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes F vom 24. November 2008 bzw. vom 25. Juni 2009 betreffend Einkommensteuer und Festsetzung von Anspruchszinsen für das Jahr 2007 entschieden:

1) Der angefochtene Einkommensteuerbescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Die festgesetzte Einkommensteuer im Jahr 2007 beträgt:	2.305,98 €
Das Einkommen im Jahr 2007 beträgt:	37.091,55 €
Berechnung der Einkommensteuer:	
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:	
IH GmbH	21.671,50 €
Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug	20.497,22 €
Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte	- 580,00 €
Sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschalbetrag	- 3.255,79 €
	38.332,93 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	38.332,93 €
(Topf-)Sonderausgaben nach folgender Formel: $(50.900,00 - 38.332,93) \times 1.316,93 / 14.500,00$	- 1.141,38 €
Kirchenbeitrag	- 100,00 €
Einkommen	37.091,55 €
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt: $(37.091,55 - 25.000,00) \times 11.335,00 / 26.000,00 + 5.750,00$	11.021,45 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	11.021,45 €
Alleinverdienerabsetzbetrag	- 494,00 €
Unterhaltsabsetzbetrag	- 306,00 €
Verkehrsabsetzbetrag	- 291,00 €

Grenzgängerabsetzbetrag	- 54,00 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	9.876,45 €
Steuer sonstige Bezüge	187,08 €
Einkommensteuer	10.063,53 €
Ausländische Steuer	- 1.719,78 €
Anrechenbare Lohnsteuer	- 6.037,77 €
Festgesetzte Einkommensteuer	2.305,98 €

2) Die Berufung betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (geboren am xxx; in der Folge kurz: Bw.) bezog im Berufungsjahr nichtselbständige Einkünfte als S/Z; einerseits als Grenzgänger nach der S bei der Fa. G AG in Gd B, F-Straße 23 (1.1.2007 bis 31.5.2007; er war dort seit 1. Oktober 2001 beschäftigt und trat am 31. Mai 2007 aus deren Personalvorsorgestiftung aus) und andererseits aus seiner Beschäftigung bei der Fa. IH GmbH in Ge H, B-Straße 2 (1. Juni 2007 bis 31. Dezember 2007). Sein Wohnsitz befand sich im Berufungsjahr lt. Abfrage im Zentralen Melderegister in Gm F, L-Straße 8a/Top 25.

Mit seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2007 vom 23. März 2008 samt Beilagen begehrte der Bw. ua. unter dem Titel *“Pendlerpauschale“* die Berücksichtigung von 1.179,00 € [jährlicher (ab 1. Juli 2007 zu berücksichtigender) Pauschbetrag gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 (sog. großes Pendlerpauschale) für eine einfache Fahrtstrecke ab 20 km] als Werbungskosten.

Das Finanzamt erließ in der Folge den angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2007 vom 24. November 2008. Dabei berücksichtigte es ua. ohne entsprechende Begründung ein Pendlerpauschale in Höhe von 446,25 € [Pauschbetrag für fünf Monate gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 (sog. großes Pendlerpauschale) für eine einfache Fahrtstrecke ab 20 km] als Werbungskosten.

In diesem Zusammenhang war auch zu berücksichtigen, dass beim laufenden Lohnsteuerabzug durch die Fa. IH GmbH ein Pendlerpauschale in Höhe von 314,25 € [Pauschbetrag für sieben Monate gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988 (sog. kleines Pendlerpauschale) für eine einfache Fahrtstrecke ab 20 km] Anerkennung fand.

Mit am 23. Dezember 2008 beim Finanzamt eingelangtem Schriftsatz erhob der Bw. gegen den genannten Einkommensteuerbescheid 2007 Berufung und brachte begründend vor, dass das große Pendlerpauschale ab 20 km nur für Jänner bis Mai gerechnet worden sei. Ab Juni habe sein Arbeitsweg von Tisis zum Dienstort H, B-Str., 26 km betragen und auf Grund seiner Arbeitszeiten seien öffentliche Verkehrsmittel weder möglich noch zumutbar. Er beantrage, das große Pendlerpauschale ab 20 km (auch ab Juni) zu berücksichtigen.

Mit Schreiben vom 9. Jänner 2009, vom 10. April 2009 sowie vom 6. Mai 2009 wurde der Bw. von Seiten des Finanzamtes ersucht, seine überwiegenden Arbeitszeiten (zB Arbeitsbeginn: 8.00 Uhr, Arbeitsende: 16.00 Uhr) bei der Fa. I in H bekannt zu geben und darüber eine Bestätigung seines Arbeitgebers nach zu reichen, Stellung dazu zu nehmen, weshalb in einem der Einkommensteuererklärung 2007 beigelegtem Schreiben mitgeteilt worden sei, dass er seit Februar 2007 in L wohne, nunmehr jedoch das Pendlerpauschale für den (alten) Wohnort F - Arbeitsort H beantragt werde, und einen Nachweis über die Höhe des Anspruches auf Freizügigkeitsleistung und einen aktuellen Auszug aus einem Freizügigkeitssperkonto oder einen Nachweis, wann und wie viel betragsmäßig als Freizügigkeitsleistung an ihn ausbezahlt worden sei, nachzureichen.

Mittels E-Mail vom 19. Jänner 2009 gab der Bw. unter Vorlage seiner Stundenlisten für Juni bis Dezember 2007 an, dass seine Arbeit - bezogen auf seine überwiegenden Arbeitszeiten 2007 - meist zwischen 5.30 Uhr und 6.30 Uhr begonnen und meist nicht vor 17.00 Uhr geendet hätten und deshalb das große Pendlerpauschale ab 20 km absolut gerechtfertigt sei. Weiters erklärte er unter Verweis auf die Meldedaten, dass er das ganze Jahr 2007 an der Adresse 'L-Straße 8a, Gm F' wohnhaft gewesen sei. Er habe die Wohnung im Jänner/Februar 2008 gekauft und sei per Ende Februar/Anfang März 2008 eingezogen.

Mit Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer 2007 vom 25. Juni 2009 änderte das Finanzamt den angefochtenen (Erst-)Bescheid insofern, als es eine Pensionskassenauszahlung in Höhe von 10.083,48 € schätzte (mangels vorgelegter Unterlagen) und diese Auszahlung aus der betrieblichen Pensionskasse wegen eines fehlenden Ansparzeitraumes von sieben Jahren zur Gänze als steuerpflichtigen Bezug behandelte. Im Übrigen erklärte das Finanzamt, dass im Hinblick auf die Tätigkeit bei der Fa. IH GmbH (1. Juni 2007 - 31. Dezember 2007) die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel möglich bzw. zumutbar sei und damit (nur) das - bereits bei der laufenden Lohnverrechnung berücksichtigte - sog. kleine Pendlerpauschale für eine einfache Fahrtstrecke ab 20 km Anerkennung finden könne (vgl. zusätzliche Bescheidebegründung vom 23. Juni 2009).

Auf Grund der aus diesem Einkommensteuerbescheid (Berufungsvorentscheidung) für das Jahr 2007 resultierenden Nachforderung in Höhe von 4.609,02 € wurden dem Bw. mit Bescheid vom 25. Juni 2009 Anspruchszinsen in Höhe von 122,30 € vorgeschrieben.

Mit als Vorlageantrag (hinsichtlich Einkommensteuer 2007) bzw. als Berufungsschriftsatz (hinsichtlich Festsetzung von Anspruchszinsen) zu wertendem Schriftsatz vom 25. Juli 2009 legte der Bw. die Austrittsabrechnung der Personalvorsorgestiftung der G AG BI, wonach die Austrittsleistung per 31. Mai 2007 16.591,55 sFr betrage, die Bescheinigung über den Quellensteuerabzug in der S sowie einen diesbezüglichen Rückerstattungsantrag vor und brachte zum strittigen Pendlerpauschale für den Zeitraum von Juni bis Dezember noch vor, dass es ihm zu seinen überwiegenden Arbeitszeiten (Arbeitsbeginn zwischen 5.30 Uhr und 7.00 Uhr) nicht möglich bzw. zumutbar gewesen sei, öffentliche Verkehrsmittel zu benutzen. Es gebe von F/Tisis/L-Straße nach H/B-Straße auch überhaupt keine Möglichkeit, mit öffentlichen Verkehrsmitteln zu fahren, mit denen der Arbeitsbeginn zB um 6.00 Uhr erreicht werden könne. Das Finanzamt legte in der Folge die Berufungen der Abgabenbehörde zweiter Instanz (Unabhängiger Finanzsenat) zur Entscheidung vor. Im diesbezüglichen Vorlagebericht beantragte das Finanzamt die Berücksichtigung der Pensionskassenauszahlung in Höhe von 17.071,55 sFr (Auszahlung plus Quellensteuer) bzw. von 10.242,93 €.

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen erwogen:

1) Pendlerpauschale:

Unstrittig ist im konkreten Fall, dass hinsichtlich des Arbeitsortes in B (Fa. G AG), somit für den Zeitraum Jänner 2007 bis Mai 2007, das sog. große Pendlerpauschale für eine einfache Fahrtstrecke ab 20 km (= Pauschbetrag für fünf Monate in Höhe von 446,25 €) als Werbungskosten zu berücksichtigen ist.

Uneinigkeit besteht allein darüber, ob hinsichtlich des Arbeitsortes in H (Fa. IH GmbH), somit für den Zeitraum Juni 2007 bis Dezember 2007, - wie das Finanzamt meint - das sog. kleine Pendlerpauschale nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988 oder - wie vom Bw. beantragt - das sog. große Pendlerpauschale nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 für eine einfache Fahrtstrecke ab 20 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 126 bzw. Z 138 EStG 1988 genannten Pauschbeträge zu berücksichtigen. Danach beträgt das sog. kleine Pendlerpauschale:

ENTFERNUNG	PAUSCHBETRÄGE AB 1.1.2006 BIS 30.6.2007			PAUSCHBETRÄGE AB 1.7.2007		
	jährlich	monatlich	täglich	jährlich	monatlich	täglich
ab 20 km	495,00 €	41,25 €	1,38 €	546,00 €	45,50 €	1,52 €
ab 40 km	981,00 €	81,75 €	2,73 €	1.080,00 €	90,00 €	3,00 €
ab 60 km	1.467,00 €	122,75 €	4,08 €	1.614,00 €	134,50 €	4,48 €

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 126 bzw. Z 138 EStG 1988 an Stelle der Pauschbeträge nach lit. b leg. cit. folgende Pauschbeträge (sog. großes Pendlerpauschale) berücksichtigt:

ENTFERNUNG	PAUSCHBETRÄGE AB 1.1.2006 BIS 30.6.2007			PAUSCHBETRÄGE AB 1.7.2007		
	jährlich	monatlich	täglich	jährlich	monatlich	täglich
ab 2 km	270,00 €	22,50 €	0,75 €	297,00 €	24,75 €	0,83 €
ab 20 km	1.071,00 €	89,25 €	2,98 €	1.179,00 €	98,25 €	3,28 €
ab 40 km	1.863,00 €	155,25 €	5,18 €	2.052,00 €	171,00 €	5,70 €
ab 60 km	2.664,00 €	222,00 €	7,40 €	2.931,00 €	244,25 €	8,14 €

Unzumutbarkeit der Benützung von Massenverkehrsmitteln ist nach der Verwaltungspraxis (vgl. Sailer/Bernold/Mertens, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2006, 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:

EINFACHE WEGSTRECKE	ZUMUTBARE WEGZEIT
unter 20 km	1,5 Stunden
ab 20 km	2 Stunden
ab 40 km	2,5 Stunden

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 153 und 202 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 (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, EStG⁹, § 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 dieser Überlegungen ist im gegenständlichen Fall für die Zurücklegung der Wegstrecke zwischen der Wohnung des Bw. in F (L-Straße 8a) und dem Bahnhof F eine Fahrt mit dem Privat-Fahrzeug (vom Routenplaner “ViaMichelin“ empfohlene Strecke: Entfernung: ca. 3 km, Zeit: 5 Minuten), eine Zugfahrt vom Bahnhof F nach Bahnhof H (18 Tarif km, 15 bzw. 19 Minuten je nach Zuggattung) sowie ein Fußweg zur Arbeitsstätte (ca. 1,3 km nach Routenplaner “ViaMichelin“; ca. 15 Minuten) zu unterstellen.

Bezogen auf die vom Bw. angegebenen Dienstzeiten (entsprechend den vom Bw. vorgelegten Monatsübersichten für Juni bis Dezember 2007 begann der Bw. seine Arbeit *überwiegend*

zwischen 5.30 Uhr und 9.00 Uhr und beendete er diese *überwiegend* zwischen 16.30 Uhr und 18.30 Uhr; der Bw. hatte Gleitzeit - es bestand somit die Möglichkeit Arbeitsbeginn und Arbeitsende an die Ankunfts- bzw. Abfahrtszeit des Verkehrsmittels anzupassen) war im Berufungsjahr daher von folgendem Arbeitsweg des 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 06/07 (gültig vom 10. Dezember 2006 bis 8. Dezember 2007) sowie Fahrplan 07/08 (gültig vom 9. Dezember 2007 bis 13. Dezember 2008)]:

Hinfahrt:

- Privat-Fahrzeug Wohnung in F ab ca. 4.45 Uhr/Bahnhof F an ca. 4.50 Uhr, Park-, Umsteige- bzw. Wartezeit ca. 8 Minuten, ÖBB-Regionalzug Bahnhof F ab 4.58 Uhr/Bahnhof H an 5.18 Uhr, Fußweg (ca. 15 Minuten) ab H Bahnhof zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte an 5.33 Uhr;
- Privat-Fahrzeug Wohnung in F ab ca. 5.15 Uhr/Bahnhof F an ca. 5.20 Uhr, Park-, Umsteige- bzw. Wartezeit ca. 8 Minuten, ÖBB-Regionalzug Bahnhof F ab 5.28 Uhr/Bahnhof H an 5.48 Uhr, Fußweg (ca. 15 Minuten) ab H Bahnhof zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte an 6.03 Uhr;
- Privat-Fahrzeug Wohnung in F ab ca. 5.45 Uhr/Bahnhof F an ca. 5.50 Uhr, Park-, Umsteige- bzw. Wartezeit ca. 8 Minuten, ÖBB-Regionalzug Bahnhof F ab 5.58 Uhr/Bahnhof H an 6.18 Uhr, Fußweg (ca. 15 Minuten) ab H Bahnhof zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte an 6.33 Uhr;
- Privat-Fahrzeug Wohnung in F ab ca. 6.05 Uhr/Bahnhof F an ca. 6.10 Uhr, Park-, Umsteige- bzw. Wartezeit ca. 8 Minuten, ÖBB-Rex Bahnhof F ab 6.18 Uhr/Bahnhof H an 6.33 Uhr, Fußweg (ca. 15 Minuten) ab H Bahnhof zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte an 6.48 Uhr;
- Privat-Fahrzeug Wohnung in F ab ca. 6.15 Uhr/Bahnhof F an ca. 6.20 Uhr, Park-, Umsteige- bzw. Wartezeit ca. 8 Minuten, ÖBB-Regionalzug Bahnhof F ab 6.28 Uhr/Bahnhof H an 6.48 Uhr, Fußweg (ca. 15 Minuten) ab H Bahnhof zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte an 7.03 Uhr;
- Privat-Fahrzeug Wohnung in F ab ca. 6.40 Uhr/Bahnhof F an ca. 6.45 Uhr, Park-, Umsteige- bzw. Wartezeit ca. 5 Minuten, ÖBB-Rex Bahnhof F ab 6.50 Uhr/Bahnhof H an 7.03 Uhr, Fußweg (ca. 15 Minuten) ab H Bahnhof zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte an 7.18 Uhr;
- Privat-Fahrzeug Wohnung in F ab ca. 6.45 Uhr/Bahnhof F an ca. 6.50 Uhr, Park-, Umsteige- bzw. Wartezeit ca. 8 Minuten, ÖBB-Regionalzug Bahnhof F ab 6.58 Uhr/Bahnhof H an 7.18 Uhr, Fußweg (ca. 15 Minuten) ab H Bahnhof zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte an 7.33 Uhr;
- Privat-Fahrzeug Wohnung in F ab ca. 7.00 Uhr/Bahnhof F an ca. 7.05 Uhr, Park-, Umsteige- bzw. Wartezeit ca. 5 Minuten, ÖBB-Rex Bahnhof F ab 7.10 Uhr/Bahnhof H an 7.25 Uhr, Fußweg (ca. 15 Minuten) ab H Bahnhof zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte an 7.40 Uhr;
- Privat-Fahrzeug Wohnung in F ab ca. 7.15 Uhr/Bahnhof F an ca. 7.20 Uhr, Park-, Umsteige- bzw. Wartezeit ca. 8 Minuten, ÖBB-Regionalzug Bahnhof F ab 7.28 Uhr/Bahnhof H an 7.48 Uhr, Fußweg (ca. 15 Minuten) ab H Bahnhof zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte an 8.03 Uhr;

- Privat-Fahrzeug Wohnung in F ab ca. 7.35 Uhr/Bahnhof F an ca. 7.40 Uhr, Park-, Umsteige- bzw. Wartezeit ca. 6 Minuten, ÖBB-Rex Bahnhof F ab 7.46 Uhr/Bahnhof H an 8.02 Uhr, Fußweg (ca. 15 Minuten) ab H Bahnhof zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte an 8.17 Uhr;
- Privat-Fahrzeug Wohnung in F ab ca. 7.45 Uhr/Bahnhof F an ca. 7.50 Uhr, Park-, Umsteige- bzw. Wartezeit ca. 8 Minuten, ÖBB-Regionalzug Bahnhof F ab 7.58 Uhr/Bahnhof H an 8.18 Uhr, Fußweg (ca. 15 Minuten) ab H Bahnhof zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte an 8.33 Uhr;
- Privat-Fahrzeug Wohnung in F ab ca. 8.15 Uhr/Bahnhof F an ca. 8.20 Uhr, Park-, Umsteige- bzw. Wartezeit ca. 8 Minuten, ÖBB-Regionalzug Bahnhof F ab 8.28 Uhr/Bahnhof H an 8.48 Uhr, Fußweg (ca. 15 Minuten) ab H Bahnhof zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte an 9.03 Uhr.

Rückfahrt:

- Fußweg (ca. 15 Minuten) von der Arbeitsstätte ab ca. 16.20 Uhr zum Bahnhof H, Wartezeit, ÖBB-Regionalzug Bahnhof H ab 16.41 Uhr/Bahnhof F an 17.02 Uhr, Umsteigezeit auf Pkw ca. 5 Minuten, Privat-Fahrzeug Bahnhof F ab 17.07 Uhr/Wohnung des Bw. in F an 17.12 Uhr;
- Fußweg (ca. 15 Minuten) von der Arbeitsstätte ab ca. 16.50 Uhr zum Bahnhof H, Wartezeit, ÖBB-Regionalzug Bahnhof H ab 17.11 Uhr/Bahnhof F an 17.32 Uhr, Umsteigezeit auf Pkw ca. 5 Minuten, Privat-Fahrzeug Bahnhof F ab 17.37 Uhr/Wohnung des Bw. in F an 17.42 Uhr;
- Fußweg (ca. 15 Minuten) von der Arbeitsstätte ab ca. 17.10 Uhr zum Bahnhof H, Wartezeit, ÖBB-Rex Bahnhof H ab 17.27 Uhr/Bahnhof F an 17.42 Uhr, Umsteigezeit auf Pkw ca. 5 Minuten, Privat-Fahrzeug Bahnhof F ab 17.47 Uhr/Wohnung des Bw. in F an 17.52 Uhr;
- Fußweg (ca. 15 Minuten) von der Arbeitsstätte ab ca. 17.20 Uhr zum Bahnhof H, Wartezeit, ÖBB-Regionalzug Bahnhof H ab 17.41 Uhr/Bahnhof F an 18.02 Uhr, Umsteigezeit auf Pkw ca. 5 Minuten, Privat-Fahrzeug Bahnhof F ab 18.07 Uhr/Wohnung des Bw. in F an 18.12 Uhr;
- Fußweg (ca. 15 Minuten) von der Arbeitsstätte ab ca. 17.40 Uhr zum Bahnhof H, Wartezeit, ÖBB-Rex Bahnhof H ab 17.58 Uhr/Bahnhof F an 18.13 Uhr, Umsteigezeit auf Pkw ca. 5 Minuten, Privat-Fahrzeug Bahnhof F ab 18.18 Uhr/Wohnung des Bw. in F an 18.23 Uhr;
- Fußweg (ca. 15 Minuten) von der Arbeitsstätte ab ca. 17.50 Uhr zum Bahnhof H, Wartezeit, ÖBB-Regionalzug Bahnhof H ab 18.11 Uhr/Bahnhof F an 18.32 Uhr, Umsteigezeit auf Pkw ca. 5 Minuten, Privat-Fahrzeug Bahnhof F ab 18.37 Uhr/Wohnung des Bw. in F an 18.42 Uhr;
- Fußweg (ca. 15 Minuten) von der Arbeitsstätte ab ca. 18.20 Uhr zum Bahnhof H, Wartezeit, ÖBB-Regionalzug Bahnhof H ab 18.41 Uhr/Bahnhof F an 19.02 Uhr, Umsteigezeit auf Pkw ca. 5 Minuten, Privat-Fahrzeug Bahnhof F ab 19.07 Uhr/Wohnung des Bw. in F an 19.12 Uhr;
- Fußweg (ca. 15 Minuten) von der Arbeitsstätte ab ca. 18.40 Uhr zum Bahnhof H, Wartezeit, ÖBB-Rex Bahnhof H ab 18.59 Uhr/Bahnhof F an 19.14 Uhr, Umsteigezeit auf Pkw ca. 5 Minuten, Privat-Fahrzeug Bahnhof F ab 19.19 Uhr/Wohnung des Bw. in F an 19.24 Uhr.

Angesichts dieser Verkehrsverbindungen (Taktverkehr) gelangte der Unabhängige Finanzsenat zur Überzeugung, dass dem 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. Um das sog. große Pendlerpauschale gewähren zu können, wäre die Feststellung notwendig gewesen, dass an mehr als der Hälfte seiner Arbeitstage tatsächlich die Arbeitszeit so geartet war, dass die Benützung des Massenbeförderungsmittels zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht möglich, somit nicht zumutbar war.

Die Gewährung des sog. großen Pendlerpauschales ist im Übrigen ausschließlich *nach objektiven Kriterien der Benutzungsmöglichkeit des öffentlichen Verkehrsmittels* zu beurteilen.

Die Prüfung, ob Unzumutbarkeit wegen Gehbehinderung vorliegt, erübrigt sich gegenständlich, da der 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 Benutzung öffentlicher und privater Verkehrsmittel) - nach Aufrundung der einzelnen Wegstrecken (vgl. Sailer/Bernold/Mertens, a.a.O., Frage 16/22 zu § 16 EStG 1988) - 23 Kilometer beträgt, dann stünde dem Bw. nach der oben dargestellten, der einheitlichen Verwaltungsübung dienenden Verwaltungspraxis für deren Zurücklegung zwei Stunden zur Verfügung.

Bezogen auf diese Verwaltungspraxis kann entsprechend der obigen Darstellung des Arbeitsweges des Bw. (Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung) bzw. der Abfahrts- und Ankunftszeiten 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 zwei Stunden.

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 dem diesbezüglichen Berufungsbegehren (großes Pendlerpauschale hinsichtlich des Arbeitsortes in H, Zeitraum Juni 2007 bis Dezember 2007) - gerade auch im Sinne einer gleichmäßigen Besteuerung aller Steuerpflichtigen - ein Erfolg zu versagen. Zu Recht fand daher (nur) - wie bereits beim laufenden Lohnsteuerabzug durch die Fa. IH GmbH berücksichtigt - das sog. kleine Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b

ESTG 1988 für eine einfache Fahrtstrecke ab 20 km (Pauschbetrag für sieben Monate: 314,25 €) Anerkennung.

2) Pensionskassenauszahlung:

Gemäß § 67 Abs. 8 lit. e EStG 1988 in der im Streitjahr geltenden Fassung sind Zahlungen für Pensionsabfindungen, deren Barwert den Betrag im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 des Pensionskassengesetzes nicht übersteigt (2007: 9.900,00 €), mit der Hälfte des Steuersatzes zu versteuern, der sich bei gleichmäßiger Verteilung des Bezuges auf die Monate des Kalenderjahres als Lohnzahlungszeitraum ergibt.

Nach § 67 Abs. 10 EStG 1988 sind sonstige Bezüge, die nicht unter Abs. 1 bis 8 fallen, wie ein laufender Bezug im Zeitpunkt des Zufließens nach dem Lohnsteuertarif des jeweiligen Kalendermonats der Besteuerung zu unterziehen. Diese Bezüge erhöhen nicht das Jahressechstel gemäß Abs. 2.

Zahlungen für Pensionsabfindungen, deren Barwert den Betrag im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 des Pensionskassengesetzes übersteigt, sind gemäß § 67 Abs. 10 im Kalendermonat der Zahlung zu erfassen. Dabei ist bei Pensionsabfindungen, die im Jahr 2001 zufließen, nach Abzug der darauf entfallenden Beiträge im Sinne des § 62 Z 3, 4 und 5 ein Viertel steuerfrei zu belassen (§ 124b Z 53 erster und zweiter Satz EStG 1988, eingefügt durch das Budgetbegleitgesetz 2001, BGBl. I Nr. 142/2000).

Nach § 124b Z 53 dritter Satz EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 54/2002 sind Zahlungen für Pensionsabfindungen von Pensionskassen auf Grund gesetzlicher oder statutenmäßiger Regelungen nach Abzug der darauf entfallenden Pflichtbeiträge ab dem Jahr 2001 und in den folgenden Jahren zu einem Drittel steuerfrei zu belassen (der Hauptanwendungsfall für diese Befreiungsbestimmung sind statutenmäßig vorgesehene Abfindungen von ausländischen Pensionskassen für Grenzgänger, wenn die Grenzgänger die ausländische Tätigkeit aufgeben; vgl. http://www.parlament.gv.at/PG/DE/XXII/AB/AB_04550/fname_069621.pdf).

Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage des Bundesgesetzes, BGBl. I Nr. 54/2002, mit dem der Bestimmung des § 124b Z 53 EStG 1988 der dritte Satz angefügt wurde, lauten (siehe SWK 2002, T 54):

"Ausländische gesetzliche Regelungen bzw. die darauf beruhenden Statuten der ausländischen Pensionskassen sehen vielfach Pensionsabfindungen vor. Eine Übertragung des abzufindenden Barwertes in eine inländische Pensionskasse ist nicht möglich. Diese Problematik trifft insbesondere Grenzgänger, die in diesen Fällen keine andere Möglichkeit als die Inanspruchnahme der Pensionsabfindung haben. Es wäre daher unbillig, Pensionsabfindungen in diesen Fällen zur Gänze tarifmäßig zu besteuern."

Im Berufungsfall steht außer Streit, dass es sich bei dem strittigen einmaligen Kapitalbezug des Bw. jedenfalls dem Grunde nach um eine Pensionsabfindung im Sinne des § 124b Z 53 dritter Satz EStG 1988 handelt. Abzuklären ist in diesem Zusammenhang aber, ob die gegenständliche Kapitalabfindung - wie das Finanzamt unter Verweis auf Rz 1110 der Lohnsteuerrichtlinien 2002 meint - zu Recht deshalb nicht begünstigt zu besteuern ist, da die Pensionszusage nicht mindestens sieben Jahre zurücklag.

Der Unabhängige Finanzsenat (vgl. zB UFS 23.7.2009, RV/0320-F/08, UFS 23.7.2009, RV/0136-F/09, UFS 30.9.2009, RV/0468-F/08) hat in gleich gelagerten Fällen schon mehrfach entschieden, dass die diesbezüglichen Ausführungen in den Lohnsteuerrichtlinien 2002 nicht anzuwenden sind, somit kein siebenjähriger Ansparzeitraum zu fordern ist; es wird dazu auf die ausführlichen Begründungen in den genannten UFS-Entscheidungen verwiesen.

Auch im Berufungsfall hat der Bw. im Jahr 2007 das mit seinem Eintritt in die Pensionskasse seiner Schweizer Arbeitgeberin (1. Oktober 2001) bis zum Austritt aus der Pensionskasse (31. Mai 2007) aufgebaute Alterskapital als Kapitalabfindung bezogen und nicht erst bei Erreichen des Pensionsalters in Form von lebenslangen monatlichen Rentenzahlungen und war das dadurch im konkreten Fall zweifellos aufgetretene, einmalige Zusammenballen von Bezügen bzw. die daraus resultierende steuerliche Belastung des Bw. jedenfalls entsprechend zu mildern.

In diesem Sinne war daher die gegenständliche strittige Freizügigkeitsleistung des Bw. [Austrittsleistung (= Auszahlungsbetrag plus Quellensteuer): 16.591,55 sFr bzw. 9.954,93 € (statt 17.071,55 sFr bzw. 10.242,93 € wie vom Finanzamt fälschlicherweise beantragt; vgl. dazu die vom Bw. vorgelegte Austrittsabrechnung der Personalvorsorgestiftung)] - entgegen der Auffassung des Finanzamtes - nach § 124b Z 53 dritter Satz EStG 1988 *zu einem Drittel steuerfrei* zu belassen. Der angefochtene Einkommensteuerbescheid war daher entsprechend abzuändern.

3) Festsetzung von Anspruchszinsen:

Gemäß § 205 Abs. 1 BAO idF des BGBl. I Nr. 84/2002 sind Differenzbeträge an Einkommen- und Körperschaftsteuer, die sich aus den Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen, nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruches folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen).

Gemäß Abs. 2 leg. cit. betragen die Anspruchszinsen pro Jahr 2% über dem Basiszinssatz und sind für einen Zeitraum von höchstens 42 Monate festzusetzen. Anspruchszinsen, die den Betrag von 50,00 € nicht erreichen, sind nicht festzusetzen.

Anspruchszinsenbescheide sind an die Höhe der im Bescheidspruch des Einkommen- oder Körperschaftsteuerbescheides ausgewiesenen Nachforderung oder Gutschrift gebunden (Ritz, SWK 2001, Seiten 27ff). Erweist sich der Stammabgabenbescheid nachträglich als rechtswidrig und wird er entsprechend abgeändert (oder aufgehoben), so wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid (Aufhebungsbescheid) gebundenen Zinsenbescheid Rechnung getragen. Es ergeht ein *weiterer* Zinsenbescheid (es erfolgt daher keine Abänderung des ursprünglichen Zinsenbescheides).

Zinsenbescheide sind nicht mit der Begründung anfechtbar, der zu Grunde liegende Stammabgabenbescheid sei rechtswidrig.

Die Festsetzung der gegenständlichen Anspruchszinsen gemäß § 205 BAO erfolgte nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates zu Recht, da der Einkommensteuerbescheid 2007 (Berufungsvorentscheidung mit Ausfertigungsdatum 25. Juni 2009) eine zinsenrelevante Nachforderung (bedingt dadurch, als die gegenständliche Pensionskassenauszahlung erstmals im Rahmen der Berufungsvorentscheidung der Besteuerung unterzogen wurde) zur Folge hatte. Der dem angefochtenen Anspruchszinsenbescheid zu Grunde gelegte Nachforderungsbetrag in Höhe von 4.609,02 € wurde im Spruch des obgenannten Einkommensteuerbescheides festgesetzt. An diesen Betrag ist das Finanzamt bei der Berechnung der Anspruchszinsen gebunden, weshalb Einwendungen gegen die Höhe des Nachforderungsbetrages nicht mit Berufung gegen den Anspruchszinsenbescheid, sondern nur mit einem Rechtsmittel gegen den zu Grunde liegenden Einkommensteuerbescheid Berücksichtigung finden können.

Das Berufungsvorbringen wendet sich inhaltlich ausschließlich gegen den Einkommensteuerbescheid 2007. Dieser Einwand war aber entsprechend den obigen Ausführungen nicht geeignet, die Rechtmäßigkeit der in Rede stehenden Festsetzung von Anspruchszinsen in Frage zu stellen. Die diesbezügliche Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Gesamthaft war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 19. Oktober 2009