



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Gde H, K-Straße 24, vertreten durch Mag. Susanne Penz, Steuerberaterin und Wirtschaftstreuhänderin, 6900 Bregenz, Kirchstraße 11, vom 6. Juli 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 6. Juni 2007 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2006 entschieden:

Der Berufung war im Umfang der Berufungsverentscheidung teilweise Folge zu geben.

Im Hinblick auf die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe wird auf die Berufungsverentscheidung vom 11. Oktober 2007 verwiesen.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungsverwerberin (in der Folge kurz: Bw.) bezog im Berufungsjahr nichtselbständige Einkünfte als Grenzgängerin in die Schweiz. Sie war dort einerseits ganzjährig in der Stadtverwaltung G (Abteilung Liegenschaften) sowie andererseits vom 16. Juli 2006 bis zum 31. Dezember 2006 bei der Fa. Q AG in G, Z-Straße 13, beschäftigt. Außerdem bezog die Bw. im Streitjahr auf Grund einer Teilnahme an einem Architekturwettbewerb für das A Sch negative Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

In ihrer Einkommensteuererklärung für das Jahr 2006 vom 23. April 2007 beantragte sie ua. unter dem Titel "Pendlerpauschale" die Berücksichtigung von jährlich 1.863,00 € (= das sog. große Pendlerpauschale nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 für eine einfache Fahrtstrecke von 40 bis 60 km) als Werbungskosten.

Ihr Wohnsitz befand sich im Berufungsjahr in Gd M, Ki-Straße 14.

Das Finanzamt erließ in der Folge den angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2006 vom 6. Juni 2007.

Mit Schriftsätze vom 6. Juli 2007 bzw. vom 14. August 2007 (Berufungsbegründung samt Beilagen) erhob die Bw. gegen diesen Einkommensteuerbescheid 2006 Berufung, beantragte den Lohnzettel der Ag K mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 414,45 € zu stornieren, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit mit 19.013,97 € (im Hinblick auf die Tätigkeit bei der Fa. Q AG sei das 13. Monatgehalt in Höhe von 1.604,00 sFr unberücksichtigt geblieben) und die Einkünfte aus selbständiger Arbeit mit - 1.676,94 € laut beiliegender Einkommensteuererklärung 2006 festzusetzen.

Nach Erlassen des Einkommensteuerbescheides 2006 (Berufungsvorentscheidung) vom 11. Oktober 2007, in der das Finanzamt "lediglich" das sog. kleine Pendlerpauschale für eine einfache Fahrtstrecke von 40 bis 60 km in Höhe von jährlich 981,00 € als Werbungskosten in Ansatz brachte, begehrte die Bw., die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen, wodurch die Berufung wiederum als unerledigt galt. Im Vorlageantrag vom 8. November 2007 beantragte die steuerliche Vertreterin der Bw., die Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit dem großen Pendlerpauschale in Höhe von 1.863,00 € anzusetzen, und führte dazu im Wesentlichen aus, dass die Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln für die Strecke M - G regelmäßig die zumutbare Wegzeit von 2,5 Stunden überschreite und dass zwischen M und R keine direkte Verbindung mit öffentlichen Verkehrsmitteln bestehe.

Mit E-Mail des Unabhängigen Finanzsenates (in der Folge kurz: UFS) vom 22. Jänner 2008 wurde die steuerliche Vertreterin der Bw. ua. ersucht, bekannt zu geben, im Rahmen welcher konkreter Arbeitszeiten die Bw. im Streitzeitraum in G tätig war, und diese durch entsprechende Zeitaufzeichnungen zu belegen.

Mit E-Mail vom 13. Februar 2008 legte die steuerliche Vertreterin der Bw. in Erwiderung auf die obgenannte E-Mail des UFS eine SBB-Fahrplanauskunft sowie eine Bestätigung der Fa. Q AG vom 8. Februar 2008 vor, wonach die Bw. ein bis zwei Mal in der Woche länger als 19:00 Uhr für deren Büro gearbeitet habe, und führte ergänzend aus, dass die Verwendung eines Pkws bedeuten würde, dass die Bw. einen Parkplatz beim Bahnhof Al anzumieten hätte, und sofern ein Parkplatz zur Verfügung stehen würde, dieser mit Kosten von mindestens 150,00 sFr pro Monat verbunden wäre. Die Bw. würde damit die Strecke Al - M zu Fuß bzw. mit dem Fahrrad zurücklegen müssen und jedenfalls mehr als eine Stunde unterwegs sein. Weiters habe die Bw. bei ihren Arbeitsstellen, Sta G und Ab Q , abhängig vom Arbeitsanfall, regelmäßig Arbeitszeiten über 19:00 Uhr hinaus. Für das Ab Q liege eine Bestätigung über die

Arbeitszeiten vor. Ab 19:00 Uhr stehe der Bw. jedoch die Zugverbindung G - Al Z nicht mehr zur Verfügung.

***Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung erwogen:***

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 EStG 1988 genannten Pauschbeträge (zB bei einer einfachen Fahrtstrecke von 40 km bis 60 km: jährlich **981,00 €**, monatlich **81,75 €** bzw. täglich **2,73 €**) zu berücksichtigen.

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 EStG 1988 an Stelle der Pauschbeträge nach lit. b leg. cit. folgende Pauschbeträge berücksichtigt:

EINFACHE WEGSTRECKE	PAUSCHBETRÄGE		
	jährlich	monatlich	täglich
2 bis 20 km	280,00 €	22,50 €	0,75 €
20 bis 40 km	1.071,00 €	89,25 €	2,98 €
<b>40 bis 60 km</b>	<b>1.863,00 €</b>	<b>155,25 €</b>	<b>5,18 €</b>
über 60 km	2.664,00 €	222,00 €	7,40 €

Unzumutbarkeit der Benützung von Massenverkehrsmitteln ist nach der Verwaltungspraxis (vgl. Sailer/Bernold/Mertens/Kranzl, 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
<b>ab 40 km</b>	<b>2,5 Stunden</b>

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 Anschlägen) 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/Kranzl, a.a.O., Seiten 153 und 202 f; Schuch, Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Pendler-Pauschale), in: ÖStZ 1988, Seiten 316 ff].

Uneinigkeit besteht im konkreten Fall (noch) 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 für eine einfache Fahrtstrecke von 40 bis 60 km zu berücksichtigen ist.

Unter Zugrundelegung der obigen rechtlichen Überlegungen ist im gegenständlichen Fall für die Zurücklegung der Wegstrecke zwischen der Wohnung der Bw. in M und dem Bahnhof Al SG die Verwendung eines Individualverkehrsmittels (zB Pkw, Motorrad; 13 km bei einer Fahrtzeit von ca. 15 Minuten nach Routenplaner "ViaMichelin"), von Bahnhof Al SG nach Bahnhof G (CH) eine Fahrt mit dem Zug (39 Tarif km, Fahrtzeit je nach Zugsgattung zwischen 39 und 48 Minuten) und für die Strecke Bahnhof G (CH) zur jeweiligen Arbeitsstätte ein Gehweg (ca. 1 km, ca. 15 Minuten) zu unterstellen.

Im Hinblick auf das Vorbringen der Bw. im Vorlageantrag vom 8. November 2007, wonach zwischen M und R keine direkte Verbindung mit öffentlichen Verkehrsmitteln bestehe, ist - wie bereits in der E-Mail des UFS vom 22. Jänner 2008 dargelegt - zu sagen, 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 Gesamtfahrstrecke betragen würde, wäre die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels unzumutbar. Grundsätzlich ist - wie oben schon erwähnt - eine optimale Kombination zwischen Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel zu unterstellen (vgl. Doralt, EStG<sup>9</sup>, Tz 108 ff zu § 16; Sailer/Bernold/Mertens/Kranzl, a.a.O., Frage 16/12 zu § 16 EStG 1988; Lohnsteuerrichtlinien 2002, Rz 257).

Im Berufungsjahr verkehrten auf weit mehr als der halben Fahrstrecke (hin und retour), nämlich auf der Strecke "Bahnhof Al SG - Bahnhof G (CH) - Bahnhof Al SG" regelmäßig öffentliche Verkehrsmittel [zB für die tägliche **Hinfahrt**: Al SG ab 5:50 Uhr/G (CH) an 6:38 Uhr, Al SG ab 7:17 Uhr/G (CH) an 7:56 Uhr, Al SG ab 8:17 Uhr/G (CH) an 8:56 Uhr, Al SG ab 8:35 Uhr/G (CH) an 9:20 Uhr, Al SG ab 9:17 Uhr/G (CH) an 9:56 Uhr; zB für die tägliche **Rückfahrt**: G (CH) ab 15:04 Uhr/Al SG an 15:42 Uhr, G (CH) ab 15:38 Uhr/Al SG an 16:23 Uhr, G (CH) ab 16:04 Uhr/Al SG an 16:42 Uhr, G (CH) ab 16:38 Uhr/Al SG an 17:23 Uhr, G (CH) ab 17:04 Uhr/Al SG an 17:42 Uhr, G (CH) ab 17:38 Uhr/Al SG an 18:23 Uhr, G (CH) ab 18:04 Uhr/Al SG an 18:42 Uhr, G (CH) ab 18:38 Uhr/Al SG an 19:23 Uhr, G (CH) ab 19:04 Uhr/Al SG an 19:42 Uhr, G (CH) ab 20:04 Uhr/Al SG an 20:42 Uhr, G (CH) ab 21:04 Uhr/Al SG an 21:42 Uhr, G (CH) ab 22:21 Uhr/Al SG an 23:03 Uhr, G (CH) ab 23:21 Uhr/Al SG an 0:03 Uhr].

Angesichts dieser günstigen Verkehrsverbindungen und dem Umstand, dass von Seiten der Bw. trotz entsprechender Vorhaltung (vgl. E-Mail des UFS vom 22. Jänner 2008) die *konkreten* Arbeitszeiten ihrer nichtselbständigen Tätigkeiten in G im Streitzeitraum weder angegeben noch durch entsprechende Zeitaufzeichnungen belegt wurden, gelangte der UFS zur Überzeugung, dass der Bw. im streitgegenständlichen Zeitraum überwiegend (an mehr als der Hälfte ihrer Arbeitstage) auf weit mehr als dem halben Arbeitsweg [Bahnhof Al SG nach Bahnhof G (CH); hin und retour] zur erforderlichen Zeit ein öffentliches Verkehrsmittel zur Verfügung stand und damit im konkreten Fall Unzumutbarkeit der Benützung von Massenverkehrsmitteln wegen tatsächlicher Unmöglichkeit nicht vorliegt.

Mit den Ausführungen in der E-Mail der steuerlichen Vertreterin der Bw. vom 13. Februar 2008, wonach die Bw. bei ihren Arbeitsstellen, Sta G und Ab Q, abhängig vom Arbeitsanfall, regelmäßig Arbeitszeiten über 19:00 Uhr hinaus gehabt habe und ihr ab 19:00 Uhr keine Zugverbindung G - Al Z mehr zur Verfügung gestand sei, ist angesichts der obigen Überlegungen bzw. der oben angegebenen Verkehrsverbindungen nichts zu gewinnen. Mit der vorliegenden Bestätigung der Fa. Q AG, wonach die Bw. im Jahr 2006 ein bis zwei Mal in der Woche länger als bis 19:00 Uhr für deren Büro gearbeitet habe, wäre im Übrigen allein auch schon auf Grund des Überwiegensgrundsatzes nichts gewonnen. In diesem Zusammenhang ist auch zu berücksichtigen, dass im Berufungsjahr täglich nach 19:00 Uhr -

zusätzlich zu den oben angeführten Verkehrsverbindungen - auch zwischen G (CH) und O folgende Verbindungen mit öffentlichen Verkehrsmitteln zur Verfügung standen:  
G (CH) ab 19:21 Uhr/Hg an 19:57 Uhr mit Busanschluss ab Hg, Bahnhof um 20:00 Uhr/O SG, Rathaus an 20:24 Uhr; G (CH) ab 20:21 Uhr/Hg an 20:57 Uhr mit Busanschluss ab Hg , Bahnhof um 21:00 Uhr/O SG, Rathaus an 21:24 Uhr; G (CH) ab 21:21 Uhr/Hg an 21:57 Uhr mit Busanschluss ab Hg, Bahnhof um 22:00 Uhr/O SG, Rathaus an 22:24 Uhr; G (CH) ab 22:21 Uhr/O an 23:08 Uhr; G (CH) ab 23:21 Uhr/O an 0:08 Uhr.

Dem Einwand in der E-Mail der steuerlichen Vertretung der Bw. vom 13. Februar 2008, wonach die Bw. die Unzumutbarkeit darin begründet sieht, als die Verwendung eines Pkws bedeuten würde, dass die Bw. einen Parkplatz beim Bahnhof Al anzumieten hätte, und sofern ein Parkplatz zur Verfügung stehen würde, dieser mit Kosten von mindestens 150,00 sFr pro Monat verbunden sein würde, damit die Bw. die Strecke Al - M zu Fuß bzw. mit dem Fahrrad zurückzulegen hätte und jedenfalls mehr als eine Stunde unterwegs sein würde, ist zu entgegnen, dass eine derartige Auslegung des Begriffes der Unzumutbarkeit nach Ansicht des UFS dem Gesetz nicht entnommen werden kann. Die Gewährung des sog. großen Pendlerpauschales ist ausschließlich nach objektiven Kriterien der Benutzungsmöglichkeit des öffentlichen Verkehrsmittels zu beurteilen.

Die Prüfung ob Unzumutbarkeit wegen Gehbehinderung vorliegt, erübrigt sich gegenständlich, da die 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 Benutzung von öffentlichen Verkehrsmitteln) - nach Aufrundung der einzelnen Wegstrecken (vgl. Sailer/Bernold/Mertens/Kranzl, a.a.O., Frage 16/22 zu § 16 EStG 1988) - ca. 53 Kilometer beträgt, dann stünde der Bw. nach der oben dargestellten, der einheitlichen Verwaltungsübung dienenden Verwaltungspraxis für deren Zurücklegung zweieinhalb Stunden zur Verfügung.

Bezogen auf diese Verwaltungspraxis kann unter Berücksichtigung einer ca. 15 Minuten dauernden Fahrt mit dem Pkw zum Bahnhof Al, einer Zugfahrt von Bahnhof Al SG nach Bahnhof G (CH) von höchstens 48 Minuten sowie einer Gehzeit von ca. 15 Minuten zur jeweiligen Arbeitsstätte (Gleiches gilt im Übrigen für die Rückfahrt) nicht davon gesprochen werden, dass die Benutzung des öffentlichen Verkehrsmittels im fraglichen Zeitraum überwiegend bzw. an mehr als der Hälfte der Arbeitstage unzumutbar gewesen wäre. Die Wegzeit liegt gegenständlich jedenfalls unter zweieinhalb Stunden.

Angesichts der durchaus günstigen Verbindung mit den öffentlichen Verkehrsmitteln auf dem gegenständlichen Arbeitsweg der Bw. kann im Berufungsfall von der Erfüllung des Tatbestandes "Unzumutbarkeit", den der Gesetzgeber für die Zuerkennung des "großen" Pendlerpauschales voraussetzt, keine Rede sein.

Es war daher - gerade auch im Sinne einer gleichmäßigen Besteuerung aller Steuerpflichtigen - spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 19. Februar 2008