

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Gde L, B 22, vom 23. Juli 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 27. Juni 2008 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2007 entschieden:

Der Berufung wird im Umfang der Berufungsvorentscheidung teilweise Folge gegeben.

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe wird auf die Berufungsvorentscheidung vom 25. August 2008 verwiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge kurz: Bw.) bezog im Berufungsjahr nichtselbständige Einkünfte als Grenzgänger in die Schweiz. Er war dort ganzjährig in der Z M, Gd G, T-Straße 11, beschäftigt. Sein Wohnsitz befand sich im Berufungsjahr in Gde L, B 22.

Mit seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2007 samt Beilagen begehrte der Bw. ua. unter dem Titel "Pendlerpauschale" die Berücksichtigung von 1.125,00 € [jährlicher Pauschbetrag (sog. großes Pendlerpauschale) für eine einfache Fahrtstrecke von 20 bis 40 km] als Werbungskosten. Gleichzeitig gab er in diesem Zusammenhang an, dass die kürzeste Straßerverbindung (Autokilometerangabe) zwischen seiner der Arbeitsstätte nächstgelegenen Wohnung und der Arbeitsstätte 21 km betrage und er ein öffentliches Verkehrsmittel nicht benutzen könne, weil zu Arbeitsbeginn oder Arbeitsende an mehr als der Hälfte der Arbeitstage kein öffentliches Verkehrsmittel verkehre.

Das Finanzamt erließ in der Folge den angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2007 vom 27. Juni 2008; dabei berücksichtigte es das sog. kleine Pendlerpauschale für eine einfache Fahrtstrecke von 20 bis 40 km mit einem jährlichen Pauschbetrag von 520,50 € als Werbungskosten.

Mit Schriftsatz vom 23. Juli 2008 erhob der Bw. gegen diesen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 Berufung, sprach sich gegen die Höhe des vom Finanzamt vorgenommenen Ansatzes "*Sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag*" mit 8.459,50 € sowie gegen die Nichtberücksichtigung der ausländischen Quellensteuer im Betrage von 2.886,00 € aus und erklärte hinsichtlich des ersten Berufungspunktes, dass seiner Berechnung nach unter dem Titel "*Sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag*" nach Abzug anteiliger Werbungskosten betreffend Sonderzahlungen in Höhe von 794,61 € ein Betrag von 9.075,56 € anzusetzen sei.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 25. August 2008 gab das Finanzamt der Berufung insofern teilweise statt, als es die geltend gemachte ausländische Steuer im Betrage von 2.886,00 € in Abzug brachte; im Hinblick auf die im Berufungsschriftsatz aufgezeigte Differenz bei den "*Sonstigen Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag*" führte das Finanzamt begründend aus, dass im Erstbescheid nicht das große, sondern das kleine Pendlerpauschale berücksichtigt worden sei. Da dem Bw. bei bestmöglicher Kombination von Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel ("*Park and Ride*") an den überwiegenden Arbeitstagen die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels für die Strecke Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung durchaus möglich und zumutbar sei, sei ihm das kleine Pendlerpauschale in Höhe von 520,50 € für eine Wegstrecke von 20 bis 40 km gewährt worden. Laut Gesetzgeber bedeute "*zumutbar*", wenn die Zurücklegung der einfachen Wegstrecke Arbeitsort-Wohnung bei Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel weniger als 1,5 Stunden dauere.

Mit Schreiben vom 25. August 2008 beantragte der Bw., die gegenständliche Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen; dadurch galt die Berufung wiederum als unerledigt. Im Vorlageantrag sprach sich der Bw. gegen die Nichtanerkennung des sog. großen Pendlerpauschales aus und erklärte, dass seine Ermittlungen ergeben hätten, dass bei bestmöglicher Kombination von Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel ("*Park and Ride*") an den überwiegenden Arbeitstagen die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels für die Strecke Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung deshalb nicht zumutbar sei, weil damit ein Zeitaufwand von mindestens zwei Stunden 11 Minuten verbunden sei. Mindestens deshalb, weil er als Angestellter in einer Z sein Dienstende dann habe, wenn der letzte Patient die Praxis verlassen habe. Somit ergebe sich eine Wegzeit von zwei Stunden und

41 Minuten. Die Bedingungen für die Gewährung des großen Pendlerpauschales seien damit erfüllt.

Im Rahmen eines Vorhalteverfahrens (vgl. entsprechendes Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 10. Oktober 2008) wurde von Seiten des Arbeitgebers des Bw. bestätigt, dass die Praxis von 8.00 bis 12.00 Uhr sowie von 14.00 bis 18.00 Uhr geöffnet und entsprechend auch die tägliche Arbeitszeit des Bw. sei.

Mit Schreiben vom 23. Oktober 2008 führte der Bw. noch Folgendes aus:

"Ab Wohnort mit Auto bis zum Bahnhof SM folgende Aufgliederung:

*Fahrzeit in Summe **25 Minuten**, davon Aufenthalt in der Regel 10 Minuten vom Bereich Zollamt Österreich bis zum Zollamt Schweiz wegen des täglichen Lastwagenstaus an der Grenze (Diese Zeit muss in jedem Fall einkalkuliert werden, ansonsten besteht das Risiko, dass der Zug nicht erreicht wird). Wegzeit vom Parkplatz Bahnhofsgebiet zum Bahnsteig: **5 Minuten** Fahrzeit Bahn SM bis G gem Fahrplanauskunft **15 Minuten**.*

*Gehzeit vom Bahnhof G bis zur Arbeitsstätte (ca. 2 km) **30 Minuten** (kein öffentliches Verkehrsmittel vorhanden).*

Gesamtzeitaufwand am Morgen: 75 Minuten.

*Bei Arbeitsende im Normalfall 18.00 Uhr vom Arbeitsplatz bis zum Bahnhof G 30 Minuten und zusätzlich 4 Minuten Wartezeit bis zur Abfahrt des Zuges, zusammen ergibt das **34 Minuten**.*

*Fahrzeit Bahn von G nach SM gem. Fahrplanauskunft 17 Minuten + Wegzeit Bahnsteig bis Parkplatz **5 Minuten**.*

*Fahrzeit vom Bahnhof SM bis zum Wohnort in Summe **25 Minuten**, da am Abend regelmäßiger Verkehrsstau Richtung Österreich im Zollamtsbereich besteht.*

Gesamtzeitaufwand am Abend: 81 Minuten.

Für Hin- und Rückfahrt ergibt sich somit eine Gesamt-Wegzeit von 2 Stunden und 42 Minuten. (Wegzeit Für Hin- und Rückfahrt ist unterschiedlich lang, somit gilt die längere Wegzeit) Die zumutbare Wegzeit von 2 Stunden wird auf jeden Fall erheblich überschritten."

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung erwogen:

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 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 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 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.

In diesem Zusammenhang ist auch darauf hinzuweisen, 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 betragen würde, wäre die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels unzumutbar. Grundsätzlich ist eine optimale Kombination zwischen Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel (zB Park and Ride) zu unterstellen [vgl. Doralt, EStG⁹, Tz 108 ff zu § 16; Sailer/Bernold/Mertens, a.a.O., Frage 16/12 zu § 16 EStG 1988, sowie Seiten 153 und 202 f; Lohnsteuerrichtlinien 2002, Rz 257; Schuch, Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Pendler-Pauschale), in: ÖStZ 1988, Seiten 316 ff; zur Kombination eines privaten Verkehrsmittels mit Massenbeförderungsmitteln vgl. auch VwGH 24.9.2008, 2006/15/0001].

Unter Zugrundelegung der obigen rechtlichen Überlegungen ist im gegenständlichen Fall für die Zurücklegung der Wegstrecke zwischen der Wohnung des Bw. in L und dem Bahnhof SM die Verwendung eines Individualverkehrsmittels (Pkw; 3,5 km bei einer Fahrtdauer von sechs Minuten nach Routenplaner "ViaMichelin"), von Bahnhof SM nach Bahnhof G eine Fahrt mit dem Zug (14 Tarif km, Fahrtzeit von 15 bzw. 16 Minuten) und für die Strecke Bahnhof G zur Arbeitsstätte des Bw. ein Gehweg (ca. 1,2 km nach Routenplaner "ViaMichelin", ca. 15 Minuten) zu unterstellen.

Bei optimaler Kombination zwischen Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel verkehrten im Berufungsjahr auf der Strecke Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung - bezogen auf die

vom Bw. angegebenen bzw. von seinem Arbeitgeber bestätigten Dienstzeiten (Dienstbeginn: 8.00 Uhr; Dienstende: 18.00 Uhr) - folgende öffentliche Verkehrsmittel:

Dienstbeginn um 8.00 Uhr:

Pkw von der Wohnung des Bw. bis zum Bahnhof SM, Weiterfahrt mit dem Zug (xxx) Bahnhof SM ab 7.08 Uhr/Bahnhof G an 7.23 Uhr, Gehweg vom Bahnhof G zur Arbeitsstätte des Bw.

Dienstende um 18.00 Uhr:

Gehweg von der Arbeitsstätte des Bw. zum Bahnhof G, Fahrt mit dem Zug (xxx) Bahnhof G ab 18.34 Uhr/Bahnhof SM an 18.50 Uhr, Weiterfahrt mit dem Pkw vom Bahnhof SM zur Wohnung des Bw.

Auf Grund dieser Verkehrsverbindungen gelangte der Unabhängige Finanzsenat (UFS) zur Überzeugung, dass dem Bw. im streitgegenständlichen Zeitraum nicht ***überwiegend (an mehr als der Hälfte seiner Arbeitstage)*** auf weit mehr als dem halben Arbeitsweg zur erforderlichen Zeit kein öffentliches Verkehrsmittel zur Verfügung stand und damit im konkreten Fall Unzumutbarkeit der Benützung von Massenverkehrsmitteln wegen tatsächlicher Unmöglichkeit nicht vorliegt.

Die abstrakte Möglichkeit, dass die Dienstzeit solange dauerte, dass die letzte Zugverbindung nicht mehr erreichbar war, würde im Übrigen nicht ausreichen, um von einer Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel sprechen zu können. Notwendig wäre die Feststellung, dass *regelmäßig* tatsächlich die Arbeitszeit so geartet war, dass die Benützung des Massenbeförderungsmittels zumindest hinsichtlich der *halben* Fahrtstrecke nicht möglich, somit nicht zumutbar war. Gegenständlich wurde vom Bw. jedoch in keiner Weise konkret behauptet bzw. nachgewiesen, dass ihm *überwiegend* die Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels bei der An- bzw. Heimfahrt unmöglich gewesen wäre.

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) - nach Aufrundung der einzelnen Wegstrecken (vgl. Sailer/Bernold/Mertens, a.a.O., Frage 16/22 zu § 16 EStG 1988) - ca. 20 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 unter Berücksichtigung einer ca. 10 Minuten dauernden Fahrt mit dem Pkw von der Wohnung des Bw. zum Bahnhof SM, einer ca. 15 Minuten dauernden Zugfahrt von Bahnhof SM nach Bahnhof G sowie einer Gehzeit von ca. 15 Minuten zur Arbeitsstätte (Gleiches gilt im Übrigen für die Rückfahrt) sowie entsprechender Wartezeiten (an den Bahnhöfen) 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 liegt gegenständlich - selbst bei einer Berücksichtigung von entsprechenden Wartezeiten beim Zollamt SM (entsprechende Stauzeiten beim Zollamt SM könnten im Übrigen auch durch Verwendung des Zuges ab bzw. bis Bahnhof R mit An- bzw. Rückfahrt mit dem Pkw von/zur Wohnung über H/Ga umgangen werden) - jedenfalls ***unter zwei Stunden***.

Angesichts dieser Verbindungen mit den öffentlichen Verkehrsmitteln auf dem gegenständlichen Arbeitsweg des 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 14. Jänner 2009