

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Gde F, H-Straße 38, vom 14. August 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 18. Juli 2008 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2007 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 als Grenzgängerin in die Schweiz. Sie war dort ganzjährig im OK in Gd G, C-Straße 6, als KK beschäftigt. Ihr Wohnsitz befand sich im Berufungsjahr in Gde F, H-Straße 38.

Gemeinsam mit ihrer Einkommensteuererklärung für das Jahr 2007 legte die Bw. ua. auch eine Erklärung zur Berücksichtigung des Pendler-Pauschales ab 1.7.2007 (L 34) vom 8. April 2008 vor; danach gab sie - wie bereits im Vorjahr (Erklärung zur Berücksichtigung des Pendler-Pauschales ab 2006) - an, dass die kürzeste Strecke (Autokilometerangabe) zwischen ihrer der Arbeitsstätte nächstgelegenen Wohnung und der Arbeitsstätte 49 km betrage und sie 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 18. Juli 2008. Darin führte es begründend wie folgt aus:

"Da bei Ihnen 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 ist, konnte das beantragte Pendlerpauschale nicht berücksichtigt werden. Es wurde das kleine Pendlerpauschale in Höhe von Euro 1.030,50 gewährt."

Mit Schriftsatz vom 14. August 2008 erhab die Bw. bezüglich das "nicht voll angerechnete Pendlerpauschale" gegen diesen Einkommensteuerbescheid 2007 Berufung und führte unter Vorlage der Bestätigung ihres Arbeitgebers vom 8. August 2008 dazu aus, dass sie auf Grund der wechselnden Dienstzeiten im Schichtdienst und wegen Pikettdiensten auf ihr Auto angewiesen sei und es ihr daher nicht möglich sei, die öffentlichen Verkehrsmittel in Anspruch zu nehmen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 20. August 2008 wies das Finanzamt diese Berufung als unbegründet ab; dabei erklärte es im Wesentlichen, dass laut Erhebungen die Verbindungen mit öffentlichen Verkehrsmitteln von F nach G und von G nach F zu jeder Tageszeit möglich seien. Auch bei Überprüfung der "Zumutbarkeit" sei festgestellt worden, dass die vom Gesetzgeber zumutbare Wegzeit von 2,5 Stunden pro Wegstrecke zu keiner Tageszeit überschritten würde. Somit sei die Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln sowohl möglich als auch zumutbar.

Mit dem als Vorlageantrag gewerteten Schreiben vom 31. August 2008 wurde die gegenständliche Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt, wodurch die Berufung wiederum als unerledigt galt. Im Vorlageantrag führte die Bw. im Wesentlichen noch aus, dass es definitiv nicht der Fall sei, dass die Nutzung mit öffentlichen Verkehrsmitteln jederzeit möglich sei. Beispielhaft führte sie dazu aus:

"Spätdienst 13.50h bis 22.44h

Verbindung G - F 22.24h - 0.20h".

Diese Verbindung sei nicht möglich, da ihre Arbeitszeit erst um 22.44 Uhr ende. Die nächste Verbindung sei um 23.24 Uhr, verkehre aber nur bis B und von dort sei die nächste Verbindung erst um 5.33 Uhr.

Diese Verbindung liege deutlich über der zumutbaren Wegzeit und komme somit nicht in Frage. Auf Grund ihrer Tätigkeit habe sie im Monat bis zu 10mal Spätdienst. Darüber hinaus komme es häufig vor, dass sie vom Spätdienst in den Frühdienst wechseln müsse. Bei Nutzung ihres Pkws sei sie im günstigsten Fall gegen 23.30 Uhr zu Hause und müsste bereits um 5.30 Uhr den morgendlichen Zug nehmen, um wieder pünktlich in der Klinik zu sein.

Auch hier sehe sie keinerlei Zumutbarkeit, zumal in ihrer Tätigkeit eine Mindest-Nachtruhe erwartet werde. Wer möchte schön sein Kind einer nicht ausgeschlafenen K anvertrauen?

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 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 Anschläßen) 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 [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; zur Kombination eines privaten Verkehrsmittels mit Massenbeförderungsmitteln vgl. auch VwGH 24.9.2008, 2006/15/0001].

Uneinigkeit besteht 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 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 F und dem Bahnhof A SG die Verwendung eines Individualverkehrsmittels (Pkw; 15 km bei einer Fahrtzeit 21 Minuten nach Routenplaner "ViaMichelin"), von Bahnhof A SG nach Bahnhof G (CH), SF, eine Fahrt mit dem Zug (37 Tarif km, Fahrtzeit von 35 bzw. 42 Minuten) und für die Strecke Bahnhof G (CH), SF, zur Arbeitsstätte ein Gehweg (ca. 650 m, ca. 15 Minuten) zu unterstellen.

In diesem Zusammenhang ist 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 - wie oben schon erwähnt - eine optimale Kombination zwischen Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel zu unterstellen

(vgl. Doralt, EStG⁹, 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 Fahrtstrecke (hin und retour), nämlich auf der Strecke „*Bahnhof A SG - Bahnhof G (CH)*, SF - *Bahnhof A SG*“ regelmäßig öffentliche Verkehrsmittel [für die tägliche Hinfahrt A SG nach G (CH), SF: Taktverkehr: .17/.35 ab 5.35 Uhr, ab 20.17 Uhr stündlich bis 0.14 Uhr; für die tägliche Rückfahrt: G (CH), SF, nach A SG: Taktverkehr: .41/.07 ab 4.54(4.55) Uhr, ab 19.07 Uhr stündlich bis 23.24 Uhr].

Auf Grund dieser durchaus günstigen Verkehrsverbindungen 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 A SG nach Bahnhof G (CH)*, SF; 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.

Angesichts dieser Überlegungen ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates (UFS) auch mit den Ausführungen der Bw. im Vorlageantrag vom 31. August 2008, wonach ihr Spätdienst von 13.50 Uhr bis 22.44 Uhr dauere, die nächste Verbindung mit dem öffentlichen Verkehrsmittel um 23.24 Uhr gegeben sei, aber in der Folge von Buchs keine entsprechende Anschlussverbindung bestehe, nichts gewonnen. Abgesehen davon, wäre der Berufung im Übrigen auch schon auf Grund des Überwiegensgrundsatzes ein Erfolg zu versagen, erklärte die Bw. doch im Vorlageantrag ausdrücklich, dass sie im Monat *bis zu 10mal* Spätdienst habe.

Die abstrakte Möglichkeit, dass auf Grund wechselnder Dienstzeiten im Schichtdienst und wegen Bereitschaftsdiensten die Dienstzeit solange dauerte, dass die erste bzw. 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 von der Bw. jedoch in keiner Weise konkret behauptet bzw. nachgewiesen, dass ihr *überwiegend* die Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels bei der An- bzw. Heimfahrt unmöglich gewesen wäre.

Dem Einwand, wonach die Bw. die Unzumutbarkeit darin begründet sieht, dass es häufig vorkomme, dass sie vom Spätdienst in den Frühdienst wechseln müsse, dass bei Nutzung ihres Pkws sie im günstigsten Fall gegen 23.30 Uhr zu Hause sei, dass die bereits um 5.30 Uhr den morgendlichen Zug nehmen müsste, um wieder pünktlich in der Klinik zu sein und damit

die in ihrer Tätigkeit erwartete Mindest-Nachtruhe nicht eingehalten werde, 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 Benützungsmöglichkeit 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 Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln) - nach Aufrundung der einzelnen Wegstrecken (vgl. Sailer/Bernold/Mertens, 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. 25 Minuten dauernden Fahrt mit dem Pkw von der Wohnung der Bw. zum Bahnhof A, einer Zugfahrt von Bahnhof A SG nach Bahnhof G (CH), SF, von höchstens 41 Minuten sowie einer Gehzeit von ca. 15 Minuten zur Arbeitsstätte (Gleiches gilt im Übrigen für die Rückfahrt) sowie entsprechender Wartezeiten 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 - so auch im Hinblick auf die von der Bw. angegeben Spätdienstzeiten - 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 8. Jänner 2009