



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Gde F, B-Straße 33, vom 21. Juli 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 15. Juli 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 28. Juli 2008 verwiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge kurz: Bw.) bezog im Berufungsjahr nichtselbständige Einkünfte als Grenzgänger nach L. Er war dort ganzjährig bei der T AG in Gd E, E-Straße 10, beschäftigt. Sein Wohnsitz befand sich im Berufungsjahr in Gde F, B-Straße 33.

Mit seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2007 vom 9. April 2008 samt Beilagen begehrte der Bw. ua. die Berücksichtigung des Alleinverdienerabsetzbetrages und gab in Zusammenhang mit der Berücksichtigung des Pendler-Pauschales an, dass die kürzeste Strecke (Autokilometerangabe) zwischen seiner der Arbeitsstätte nächstgelegenen Wohnung und der Arbeitsstätte 6 km betrage und er ein öffentliches Verkehrsmittel nicht benützen 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 15. Juli 2008. Darin führte es begründend wie folgt aus:

“Da Ihnen an der überwiegenden Zahl der Arbeitstage bei bestmöglicher Kombination von Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel (“Park and Ride”) die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels zugemutet werden kann, konnte das große Pendlerpauschale nicht berücksichtigt werden.“

Mit Schriftsatz vom 21. Juli 2008 erhob der Bw. gegen diesen Einkommensteuerbescheid 2007 Berufung und begehrte die Zuerkennung des Kinderzuschlages zum Alleinverdienerabsetzbetrag sowie des Sonderausgabenerhöhungsbetrages ab drei Kinder sowie neuerlich das (sog. große) Pendlerpauschale. Begründend führte er aus, seine Arbeitszeiten (Schicht) seien von 5.00 Uhr bis 13.18 Uhr bzw. von 13.18 Uhr bis 21.18 Uhr und ein öffentliches Verkehrsmittel sei nicht möglich.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 28. Juli 2008 gab das Finanzamt dieser Berufung teilweise statt; dabei berücksichtigte es den Alleinverdienerabsetzbetrag mit drei Kindern in Höhe von 889,00 € sowie den Sonderausgabenerhöhungsbetrag im Sinne des § 18 Abs. 3 Z 2 EStG 1988, das beantragte (sog. große) Pendlerpauschale (für eine einfache Fahrtstrecke ab 2 km) blieb jedoch abermals unberücksichtigt; dazu erklärte es im Wesentlichen, dass *“die Unzumutbarkeit der Benützung von öffentlichen Verkehrsmittel ist gegeben, wenn zumindest auf dem halben Arbeitsweg ein Massenverkehrsmittel nicht oder nicht zu der erforderlichen Zeit verkehrt. Desweiteren muss ein zeitliches Überwiegen im Lohnzahlungszeitraum gegeben sein. Bei Wechselschicht ist allerdings nicht der einzelne Lohnzahlungszeitraum maßgebend, sondern der Zeitraum, für den der Wechselschichtdienst in einem bestimmten Rhythmus festgelegt ist. Daher kommt es nie zu einem “Überwiegen”, da mittags die Möglichkeit der Benutzung eines öffentlichen Verkehrsmittels besteht.“*

Mit dem als Vorlageantrag gewerteten Schreiben vom 18. August 2008 wurde die gegenständliche Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt, wodurch die Berufung wiederum als unerledigt galt. Im Vorlageantrag führte der Bw. betreffend das geltend gemachte Pendlerpauschale noch Folgendes aus:

“Es ist mir nicht möglich, meinen Arbeitsplatz zur Hälfte mit einem öffentlichen Verkehrsmittel zu erreichen.

Auch durch meine Arbeitszeiten (13:18-21:18 bzw. 05:00-13:18) habe ich keine Möglichkeit, ein öffentliches Verkehrsmittel zu benützen.“

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.

Bei Wechselschicht ist für die Zumutbarkeit der Benutzung eines öffentlichen Verkehrsmittels nicht der einzelne Lohnzahlungszeitraum, sondern der gesamte Zeitraum, in dem Wechselschichtdienst geleistet wird (vgl. Sailer/Bernold/Mertens, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2006, Frage 16/16 zu § 16 EStG 1988; vgl. auch Lohnsteuerrichtlinien 2002, Rz 262).

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, a.a.O., 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. 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; 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. große Pendlerpauschale nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 für eine einfache Fahrtstrecke von 2 bis 20 km zu berücksichtigen ist oder nicht.

Nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz ist davon auszugehen, dass im konkreten Fall Unzumutbarkeit der Benützung von Massenverkehrsmitteln wegen tatsächlicher Unmöglichkeit nicht vorliegt.

Im gegenständlichen Fall ist für die Zurücklegung der Wegstrecke zwischen der Wohnung des Bw. und der Bushaltestelle Ts A-Weg ein Gehweg (ca. 0,4 km nach Routenplaner "Via-Michelin") und weiters die Nutzung des S-Busses F (RL XXX und YYY) von Ts A-Weg nach F S (ca. 2 km nach Routenplaner "ViaMichelin") sowie die Nutzung des L-Busses (Linie ZZZ) von F S nach E P (ca. 7 km nach Routenplaner "ViaMichelin") zu unterstellen.

Im Berufungsjahr verkehrten öffentliche Verkehrsmittel auf der Strecke Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung bezogen auf die von der Bw. angegebenen Dienstzeiten (Dienstbeginn:

5.00 Uhr, 13.18 Uhr; Dienstende: 13.18 Uhr, 21.18 Uhr) wie folgt [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); Abfrage unter <http://www.vmobil.at/>]:

Dienstbeginn um 5.00 Uhr:

Keine öffentlichen Verkehrsmittel zur erforderlichen Zeit zur Verfügung;

Dienstbeginn um 13.18 Uhr:

Gehweg von der Wohnung bis zur Bushaltestelle Ts A-Weg, S-Bus (RLi YYY) Ts A-Weg ab 12.28 Uhr/F S an 12.34 Uhr mit Anschluss L-Bus (Linie ZZZ) F S ab 12.40 Uhr/E P an 12.57 Uhr;

Dienstende um 13.18 Uhr:

L-Bus (Linie ZZZ) E P ab 13.30 Uhr/F S an 13.48 Uhr mit Anschluss S-Bus (RLi XXX) F S ab 13.53 Uhr/Ts A-Weg an 13.59 Uhr, Gehweg bis zur Wohnung;

Dienstende um 21.18 Uhr:

L-Bus (Linie ZZZ) E P ab 21.30 Uhr/F S an 21.48 Uhr mit Anschluss S-Bus (RLi XXX) F S ab 22.23 Uhr/Ts A-Weg an 22.29 Uhr, Gehweg bis zur Wohnung.

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.

Angesichts dieser Überlegungen ist auch mit den Ausführungen des Bw. im Vorlageantrag vom 18. August 2008, wonach es ihm nicht möglich sei, seinen Arbeitsplatz zur Hälfte mit einem öffentlichen Verkehrsmittel zu erreichen, und er auch auf Grund seiner Arbeitszeiten (13.18 Uhr - 21.18 Uhr bzw. 5.00 Uhr - 13.18 Uhr) keine Möglichkeit habe, ein öffentliches Verkehrsmittel zu benutzen, nichts gewonnen. Notwendig wäre vielmehr die Feststellung 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. Gegenständlich wurde vom Bw. jedoch - trotz entsprechender Vorhaltung (den Feststellungen des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung kommt - wie der Verwaltungsgerichtshof schon mehrfach betont hat - Vorhaltungswirkung zu; es wäre damit Aufgabe des Bw. gewesen, die Feststellungen des

Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung zu entkräften) - weder konkret behauptet noch auch 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 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. 10 Kilometer beträgt, dann stünde dem Bw. nach der oben dargestellten, der einheitlichen Verwaltungsübung dienenden Verwaltungspraxis für deren Zurücklegung eineinhalb Stunden zur Verfügung.

Bezogen auf diese Verwaltungspraxis kann unter Berücksichtigung eines ca. 10 Minuten dauernden Fußweges von der Wohnung des Bw. zur Bushaltestelle Ts A-Weg, von Busfahrten einerseits mit dem S-Bus von Ts A-Weg nach F S von 6 Minuten sowie andererseits mit dem L-Bus von F S nach E P von 17 bzw. 18 Minuten (Gleiches gilt im Übrigen für die Rückfahrt) sowie entsprechender - aus der obigen Darstellung der öffentlichen Verkehrsmittel errechenbaren - 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 jedenfalls unter eineinhalb Stunden.

Angesichts der obigen Überlegungen 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