



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die am 15. März 2012 eingelangte Berufung des Bw., Gde X, D-Straße xx, gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 9. März 2012 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2011 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

<b>Die Einkommensteuer für das Jahr 2011 wird festgesetzt mit:</b>	<b>598,00 €</b>
<b>Das Einkommen im Jahr 2011 beträgt:</b>	<b>17.095,31 €</b>
<b>Berechnung der Einkommensteuer:</b>	
<i>Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:</i>	
M AG	1.620,88 €
M AG	5.906,38 €
	4.421,79 €
<i>Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug</i>	
Auf Grund der Kontrollrechnung nach	5.861,02 €
§ 3 Abs. 2 EStG 1988 anzusetzende Einkünfte	0,00 €
Pendlerpauschale lt. Lohnzettel	- 102,39 €
<b>Pendlerpauschale lt. Veranlagung</b>	
Sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung	- 360,37 €
auf den Pauschbetrag	- 132,00 €
Pauschbetrag für Werbungskosten	17.215,31 €
<b>Gesamtbetrag der Einkünfte</b>	<b>17.215,31 €</b>
<i>Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988):</i>	
Viertel der Aufwendungen für Personenversicherungen, Wohnraumschaffung und -sanierung, Genussscheine und junge Aktien (Topf-Sonderausgaben)	- 120,00 €
<b>Einkommen</b>	<b>17.095,31 €</b>
<i>Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt:</i> <i>(17.095,31 - 11.000,00) x 5.110,00 / 14.000,00</i>	
	2.224,79 €
<b>Steuer vor Abzug der Absetzbeträge</b>	<b>2.224,79 €</b>
Verkehrsabsetzbetrag	- 291,00 €
Grenzgängerabsetzbetrag	- 54,00 €
<b>Steuer nach Abzug der Absetzbeträge</b>	<b>1.879,79 €</b>
<b>Einkommensteuer</b>	<b>1.879,79 €</b>
Ausländische Steuer	- 208,21 €
Anrechenbare Lohnsteuer	- 1.073,75 €
<b>Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988</b>	<b>- 0,17 €</b>

<i>Festgesetzte Einkommensteuer</i>	598,00 €
-------------------------------------	----------

## Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge kurz: Bw.) bezog im Berufungsjahr ua. vom 8. November 2011 bis zum 31. Dezember 2011 nichtselbständige Einkünfte von der in der Vermittlung von Fach- und Hilfskräften im S tätigen Fa. XY, in Gd Y, E-Straße. yy. Sein Wohnsitz befand sich im Berufungsjahr in G Z, S-Straße zz (vgl. entsprechende Anfrage aus dem Zentralen Melderegister).

Nach erklärungskonformer Veranlagung des Bw. zur Einkommensteuer 2011 (vgl. Bescheid vom 9. März 2012) erhob der Bw. mit beim Finanzamt am 15. März 2012 eingelangtem Schreiben Berufung; dabei erklärte er, dass seine Grenzgängertätigkeit versehentlich vergessen worden sei.

Nachdem der Bw. im Rahmen eines entsprechenden Vorhalteverfahrens (vgl. Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 15. März 2012) seinen Lohnausweis betreffend die Fa. XY für den Zeitraum 8. November 2011 bis 31. Dezember 2011 vorlegte, änderte das Finanzamt mit Einkommensteuerbescheid 2011 (Berufungsvorentscheidung gemäß § 276 BAO) vom 19. März 2012 den angefochtenen (Erst-)Bescheid vom 9. März 2012 insofern ab, als die nichtselbständigen Einkünfte des Bw. von der Fa. XY entsprechend Berücksichtigung fanden.

Mit als Vorlageantrag gewertetem, am 11. April 2012 eingelangtem Schreiben erhob der Bw. gegen diesen Einkommensteuerbescheid 2011 (Berufungsvorentscheidung) vom 19. März 2012 Berufung und beantragte, für November bzw. Dezember 2011 eine Pendlerpauschale von 370,00 € für einen einfachen Arbeitsweg von 35 km zu berücksichtigen.

Nachdem der Bw. das Schreiben seiner Arbeitgeberin vom 11. April 2012 vorlegte, wonach diese bestätigt, dass der Bw. seit dem 8. November 2011 über ihre Unternehmung als Produktionsmitarbeiter beschäftigt sei, dieser ausnahmslos im 3-Schicht-Modell arbeite und es ihm daher nicht möglich sei, mit öffentlichen Verkehrsmitteln zur Arbeit zu kommen, wurde der Bw. wiederholt ersucht, seine überwiegenden Arbeitszeiten und seinen Arbeitsort im Jahr 2011 bekanntzugeben (vgl. Ergänzungsersuchen vom 27. April 2012 bzw. vom 15. Juni 2012).

Der Bw. legte am 9. Juli 2012 noch einmal eine Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für 2011 samt Beilage (L 1i-2011) vor, worin er ua. angab, dass er im Jahr 2011 einen Wohnsitz oder einen gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich gehabt habe und Grenzgänger im Sinne des

§ 16 Abs. 1 Z 4 lit. g EStG 1988 gewesen sei. Die vorgehaltenen Fragen blieben jedoch unbeantwortet.

Das Finanzamt legte schließlich die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz (Unabhängiger Finanzsenat) zur Entscheidung vor.

Mit Schreiben vom 13. August 2012 forderte der Unabhängige Finanzsenat den Bw. nochmals auf, bekanntzugeben, in welchem Unternehmen er ab 8. November 2011 als Produktionsmitarbeiter tätig bzw. wo seine konkrete Arbeitsstätte war, weiters seine Dienstzeiten bei diesem Unternehmen im Jahr 2011 (konkret vom 8.11.2011 bis 31.12.2011) anhand des Arbeitszeiterfassungssystems dieses Unternehmens (konkrete Darstellung seiner geleisteten Arbeitszeiten samt Arbeitsbeginn- sowie Arbeitsendzeiten) nachzuweisen, für den Fall, dass gegenständig kein entsprechendes Zeiterfassungssystem verwendet wurde, eine Bestätigung des Unternehmens betreffend seine konkreten Arbeitszeiten im Jahr 2011 (Arbeitsbeginn- sowie Arbeitsende an mehr als der Hälfte der Arbeitstage) bzw. darüber vorzulegen, wie flexibel er in der Einteilung seiner Arbeitszeit gewesen war.

Das Ergänzungsersuchen blieb in der Folge unbeantwortet.

### ***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 182 EStG 1988 genannten Pauschbeträge zu berücksichtigen. Danach beträgt das sog. kleine Pendlerpauschale:

<i>ENTFERNUNG</i>	<i>PAUSCHBETRÄGE ab 1.1.2011</i>		
	<i>jährlich</i>	<i>monatlich</i>	<i>täglich</i>
<i>ab 20 km</i>	<i>696,00 €</i>	<i>58,00 €</i>	<i>1,93 €</i>
<i>ab 40 km</i>	<i>1.356,00 €</i>	<i>113,00 €</i>	<i>3,77 €</i>
<i>ab 60 km</i>	<i>2.016,00 €</i>	<i>168,00 €</i>	<i>5,60 €</i>

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

<i>ENTFERNUNG</i>	<i>PAUSCHBETRÄGE ab 1.1.2011</i>		
	<i>jährlich</i>	<i>monatlich</i>	<i>täglich</i>

<i>ab 2 km</i>	<i>372,00 €</i>	<i>31,00 €</i>	<i>1,03 €</i>
<i>ab 20 km</i>	<i>1.476,00 €</i>	<i>123,00 €</i>	<i>4,10 €</i>
<i>ab 40 km</i>	<i>2.568,00 €</i>	<i>214,00 €</i>	<i>7,13 €</i>
<i>ab 60 km</i>	<i>3.672,00 €</i>	<i>306,00 €</i>	<i>10,20 €</i>

Was unter dem Begriff der "Zumutbarkeit" iSd lit. c des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 zu verstehen ist, ist dem Gesetz nicht zu entnehmen. "Unzumutbarkeit" ist jedenfalls (auch und vor allem) anzunehmen, wenn Massenbeförderungsmittel für die Fahrten von der Wohnung zur Arbeitsstätte entweder gar nicht oder nicht zu den erforderlichen Zeiten zur Verfügung stehen (*Unzumutbarkeit wegen tatsächlicher Unmöglichkeit*, vgl. VwGH 28.10.2008, 2006/15/0319).

Die Unzumutbarkeit kann sich außerdem auch aus einer Behinderung ergeben.

Ist die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte solcherart möglich, ist nach den amtlichen Erläuterungen zu § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 (621 BlgNR XVII. GP, 75) die Frage der Zumutbarkeit auf Grund der Fahrtzeiten zu prüfen.

Unzumutbar sind nach den Gesetzesmaterialien jedenfalls im Vergleich zu einem Kfz mehr als drei Mal so lange Fahrtzeiten (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt bzw. bis zum Arbeitsbeginn) mit dem Massenbeförderungsmittel als mit dem eigenen Kfz; im Nahbereich von 25 km ist die Benützung des Massenbeförderungsmittels entsprechend den Erfahrungswerten über die durchschnittliche Fahrtdauer aber auch dann zumutbar, wenn die Gesamtfahrtzeit für die einfache Fahrtstrecke nicht mehr als 90 Minuten beträgt. Kann auf mehr als der halben Strecke ein Massenbeförderungsmittel benützt werden, dann ist die für die Zumutbarkeit maßgebliche Fahrtdauer aus der Gesamtfahrtzeit (Kfz und Massenbeförderungsmittel) zu errechnen.

Die Benützung von Massenverkehrsmitteln ist demnach auch dann unzumutbar, wenn die Fahrt mit diesen einerseits im Nahbereich 90 Minuten überschreitet und andererseits die Fahrt mit den Massenverkehrsmitteln mehr als drei Mal so lang dauert wie mit dem PKW (vgl. VwGH 24.9.2008, 2006/15/0001; VwGH 28.10.2008, 2006/15/0319; UFS 12.12.2011, RV/0406-F/11, mit zahlreichen Verweisen).

Darüber hinaus hat der Unabhängige Finanzsenat in mehreren Entscheidungen die Auffassung vertreten, dass eine Wegzeit von 90 Minuten in eine Richtung, *unabhängig von der Wegstrecke*, allgemein als Zumutbarkeitsgrenze anzunehmen sei (vgl. ua mit ausführlicher Begründung UFS 11.05.2007, RV/0258-F/07; UFS 23.12.2008, RV/0031-G/08; UFS 24.04.2009, RV/0090 F/09; UFS 14.4.2010, RV/0311-G/08; UFS 24.6.2010, RV/1060-W/10; UFS 19.04.2012, RV/0503-F/10; siehe dazu auch VwGH 28.10.2008, 2006/15/0319; sowie Doralt, EStG<sup>13</sup>, § 16 Tz 107; Wanke, "Großes" Pendlerpauschale, wenn die Fahrt mit Massen-

verkehrsmitteln mehr als drei Mal so lang wie die Fahrt mit dem Pkw dauert, in: UFS aktuell 2006, Seiten 306 ff; Ryda/Langheinrich, Behandlung der Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sowie zwischen einem an der Arbeitsstätte begründeten Wohn- und dem Familienwohnsitz, FJ 2006, Seiten 271 ff).

In diesem Sinne wurde nunmehr auch die von der Verwaltungspraxis bisher angewandte entfernungsabhängige Zeitstaffel (danach wurde bei einer Fahrtstrecke von unter 20 km eine Zeitdauer von 1,5 Stunden, für eine Fahrtstrecke von 20 bis 40 km eine Zeitdauer von 2 Stunden und bei einer Fahrtstrecke von mehr als 40 km eine Zeitdauer von 2,5 Stunden als Grenze erachtet) wie folgt abgeändert (vgl. LStR 2002, Rz 255, *Unzumutbarkeit wegen langer Anfahrtszeit*):

- Die Benützung des Massenbeförderungsmittels ist jedenfalls zumutbar, wenn die Wegzeit für die einfache Wegstrecke mit dem Massenbeförderungsmittel nicht mehr als 90 Minuten beträgt.
- Die Benützung des Massenbeförderungsmittels ist jedenfalls unzumutbar, wenn die Wegzeit für die einfache Wegstrecke mit dem Massenbeförderungsmittel mehr als 2,5 Stunden beträgt.
- Beträgt die Wegzeit für die einfache Wegstrecke mit dem Massenbeförderungsmittel mehr als 90 Minuten aber nicht mehr als 2,5 Stunden, ist die Benützung des Massenbeförderungsmittels zumutbar, wenn die Wegzeit für die einfache Wegstrecke mit dem Massenbeförderungsmittel höchstens dreimal so lange dauert als die Fahrtzeit mit dem Kfz (vgl. dazu auch Bernold/Mertens, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2012, Seiten 184 und 242 f).

Die Wegstrecke bemisst sich im Falle der Zumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels nach den Tarifikilometern zuzüglich Anfahrts- oder Gehwege zu den jeweiligen Ein- und Ausstiegsstellen. Im Falle der Unzumutbarkeit ist grundsätzlich die kürzeste Straßenverbindung heranzuziehen.

Ist die Wegzeit bei der Hin- oder Rückfahrt unterschiedlich lang, dann gilt die längere Wegzeit. Die Wegzeit umfasst die Zeit vom Verlassen der Wohnung bis zum Arbeitsbeginn oder vom Verlassen der Arbeitsstätte bis zur Ankunft in der Wohnung, also Geh- oder Anfahrtszeit zur Haltestelle des öffentlichen Verkehrsmittels, Fahrtzeit 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 von Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel (zB Park and Ride) *zu unterstellen* (siehe dazu auch weiter unten). Im Falle des Bestehens einer gleitenden Arbeitszeit berechnet sich die Wegstrecke nach der optimal möglichen An-

passung 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. Bernold/Mertens, a.a.O., Seiten 184 und 240 ff; Schuch, Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Pendler-Pauschale), in: ÖStZ 1988, Seiten 316 ff].

Die Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels ist im Übrigen auch dann zumutbar, wenn man einen Teil der Wegstrecke zB mit einem eigenen Fahrzeug zurücklegen muss. Nur wenn dieser Anfahrtsweg (zB 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 von Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel entspricht damit durchaus der Anordnung des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 [vgl. Doralt, EStG<sup>13</sup>, § 16 Tz 108 ff; Bernold/Mertens, a.a.O., Frage 16/12 zu § 16 EStG 1988; Lohnsteuerrichtlinien (LStR) 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].

Werbungskosten sind grundsätzlich von Amts wegen zu berücksichtigen, wenn alle Voraussetzungen für deren Abzugsfähigkeit vorliegen. Der Nachweis bzw. die Glaubhaftmachung jener Umstände, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt wird, obliegt in erster Linie dem Steuerpflichtigen. Gemäß § 138 Abs. 1 BAO haben die Abgabepflichtigen auf Verlangen der Abgabenbehörde in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119 BAO) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie deren Richtigkeit zu beweisen bzw. glaubhaft zu machen. § 138 Abs. 1 BAO betrifft vor allem die Feststellung solcher Verhältnisse, die für die Abgabenbehörde nur unter Mithilfe des Abgabepflichtigen aufklärbar sind, also Umstände, denen der Abgabepflichtige hinsichtlich der Beweisführung näher steht als die Abgabenbehörde. In solchen Fällen besteht die Pflicht der Behörde darin, bei indizierter Aufklärungsbedürftigkeit den Steuerpflichtigen zu aufklärendem Vorbringen und allfälliger Beweisführung aufzufordern.

In diesem Sinne wurde dem Bw. - wie oben dargelegt - wiederholt die Möglichkeit eingeräumt, Angaben zum Sachverhalt zu machen bzw. sein Berufungsbegehren stützende Unterlagen vorzulegen. Im Berufungsfall ist offensichtlich, dass der Bw. in keinem Stadium des Ermittlungsverfahrens seiner - gerade bei einem Auslandssachverhalt erhöhten - Offenlegungs-

bzw. Mitwirkungspflicht entsprechend nachgekommen ist. Der Bw. hat weder bekannt gegeben, bei welchem Unternehmen er konkret als Leiharbeiter in der Produktion beschäftigt war und wie seine Arbeitszeiten gelagert waren, noch entsprechende Unterlagen dafür beigebracht.

Der Abgabenbehörde war es dadurch unmöglich, abzuklären, ob die oben dargelegten gesetzlichen Voraussetzungen (wie die Unzumutbarkeit der Benutzung eines Massenbeförderungsmittels) für die Inanspruchnahme einer Pendlerpauschale im Berufungsjahr erfüllt waren und war daher dem diesbezüglichen Berufungsbegehren grundsätzlich ein Erfolg zu versagen.

Nachdem der Bw. allerdings im Rahmen des Berufungsverfahrens ua. angegeben hat, dass er Grenzgänger im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 4 lit. g EStG 1988 gewesen sei, er somit seinen Arbeitsort im Ausland gehabt und sich in der Regel an jedem Arbeitstag von seinem inländischen Wohnort dorthin begeben habe, diesen Angaben des Bw. auch von Seiten des Finanzamtes nicht entgegengetreten wurde und damit der (einfache) Arbeitsweg des Bw. mit öffentlichen Verkehrsmitteln von der Wohnung des Bw. in Z allein zum nächstgelegenen Grenzübergang jedenfalls 20 Kilometer umfasste, war unter dem Titel "Pendlerpauschale" zumindest ein Pauschbetrag (sog. kleines Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988 für eine einfache Fahrtstrecke ab 20 km) in Höhe von gesamt **102,39 €** (November 2011: 23 Tage x 1,93 € = 44,39 €; Dezember 2011: 58,00 €) als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Gleichzeitig schließt sich der Unabhängige Finanzsenat auch den unbestritten gebliebenen Änderungen des Finanzamtes im Einkommensteuerbescheid 2011 (Berufungsvorentscheidung gemäß § 276 BAO) vom 19. März 2012 an (Berücksichtigung der von der Fa. XY bezogenen nichtselbständigen Einkünfte).

Gesamthaft war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 9. Oktober 2012