



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Gde B, G-Weg 28/78, vertreten durch die RTG Dr. Rümmele Treuhand GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, 6850 Dornbirn, Marktstraße 30, vom 1. April 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 4. März 2009 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2007 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Die Einkommensteuer für das Jahr 2007 wird festgesetzt mit: Das Einkommen im Jahr 2007 beträgt:	1.041,58 € 32.165,31 €
Berechnung der Einkommensteuer:	
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit: Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug Sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag Pauschbetrag für Werbungskosten	41.450,10 € - 8.711,47 € - 132,00 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	32.606,63 €
(Topf-)Sonderausgaben Steuerberatungskosten Kirchenbeitrag	- 101,32 € - 240,00 € - 100,00 €
Einkommen	32.165,31 €
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt: (32.165,31 - 25.000,00) x 11.335,00 / 26.000,00 + 5.750,00	8.873,80 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	8.873,80 €
Verkehrsabsetzbetrag	- 291,00 €
Grenzgängerabsetzbetrag	- 54,00 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	8.528,80 €
Steuer sonstige Bezüge	300,36 €
Einkommensteuer	8.829,16 €
Ausländische Steuer	- 7.787,58 €
Festgesetzte Einkommensteuer	1.041,58 €

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge kurz: Bw.) bezog im Berufungsjahr nichtselbständige Einkünfte als Grenzgänger nach der S. Er war dort ganzjährig bei der A AG in Gd M, P-Straße 12, beschäftigt. Sein Wohnsitz befand sich im Berufungsjahr in Gde B, G-Weg 28/78.

Mit seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2007 vom 27. Februar 2009 samt Beilagen begehrte der Bw. ua. unter dem Titel *“Pendlerpauschale“* die Berücksichtigung von 1.957,50 € [jährlicher Pauschbetrag (sog. großes Pendlerpauschale) gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 für eine einfache Fahrtstrecke ab 40 km] als Werbungskosten.

Das Finanzamt erließ in der Folge den angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2007 vom 4. März 2009. Dabei berücksichtigte es das sog. kleine Pendlerpauschale für eine einfache Fahrtstrecke ab 40 km mit einem jährlichen Pauschbetrag von 1.030,50 € als Werbungskosten und begründete dies damit, dass dem Bw. an der überwiegenden Zahl der Arbeitstage bei bestmöglicher Kombination von Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel (*“Park an Ride“*) die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels zugemutet werden könne.

Mit Schriftsatz vom 1. April 2009 erhob der Bw. dagegen Berufung, beantragte, den angefochtenen Bescheid gemäß § 289 Abs. 2 BAO dahingehend abzuändern, dass dem Bw. das große Pendlerpauschale nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 zuerkannt wird, sowie in eventu den angefochtenen Bescheid nach § 289 Abs. 1 BAO im Umfang der Anfechtung aufzuheben und die Sache zur neuerlichen Entscheidung an die Abgabenbehörde I. Instanz zurückzuweisen, und führte dazu Folgendes begründend aus:

“1. Der angefochtene Bescheid ist mit einem Begründungsmangel behaftet. Bei der von der Abgabenbehörde I. Instanz verwendeten Begründung handelt es sich um einen formelhaften Standardtext, welcher sich so oder ähnlich in unzähligen Bescheiden wiederfindet. Bezeichnenderweise nimmt die Formulierung, wonach dem Abgabepflichtigen “an der überwiegenden Zahl der Arbeitstage bei bestmöglicher Kombination von Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel (“Park and Ride”) die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels zugemutet werden” könne, keinerlei Bezug auf die persönliche Situation des Abgabepflichtigen und mangelt es dem hier angefochtenen Bescheid sohin an der notwendigen Auseinandersetzung mit den entscheidungswesentlichen Tatsachen sowie an einer Darlegung jener Feststellungen, aus welchen ersichtlich wäre, wie die Abgabenbehörde überhaupt zu dieser Auffassung gelangt sein will. Dieser Umstand ist offenbar in einer groben Verletzung der Ermittlungspflicht nach § 115 Abs 1 BAO begründet, sodass der gegenständliche Bescheid im Anfechtungsumfang nach § 289 Abs 1 BAO aufzuheben ist.

2. Bei ordnungsgemäßer Würdigung aller relevanten Umstände hätte die Abgabebehörde zum Schluss gelangen müssen, dass dem Abgabepflichtigen für dessen Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte die Benützung eines Massenbeförderungsmittels nicht zumutbar ist, folglich diesem antragsgemäß das sogenannte große Pendlerpauschale nach § 16 Abs 1 Z 6 lit c EStG zuzusprechen ist.

Der Abgabepflichtige ist als Akademiker in einem internationalen Konzern mit Sitz in der S beschäftigt, wo dieser aufgrund der ihm übertragenen Aufgaben und anderer nicht von ihm zu vertretender Umstände nicht in den Genuss von fixen Arbeitszeiten gelangt. Vielmehr ist der Abgabepflichtige aufgrund seiner Treuepflicht als Arbeitnehmer ständig auch zur Leistung von Überstunden verpflichtet, sodass er im Vorhinein die Dauer seines jeweiligen Arbeitstages nicht planen kann und überwiegend erst sehr spät seine Arbeitsstelle in CH-Gd M, P-Straße 12, verlässt. Um dann zurück nach A-Gde B, G-weg 28, zu gelangen, müsste der Abgabepflichtige zu Fuß über die Staatsgrenze nach Österreich laufen um dort noch Anschluss an ein Massenbeförderungsmittel zu erhalten; beispielsweise bei einem Verlassen der Arbeitsstelle nach 21:00 Uhr müsste der Abgabepflichtige zu Fuß in die Gemeinde H gehen, dort auf einen Bus warten, welcher diesen nach Br bringt, von dort einen Regionalzug nach B nehmen und schließlich zu Fuß mitten in der Nacht ans Ber Ortsende gelangen. Sohin würde bei diesem Beispiel der Abgabepflichtige über 3 Stunden allein für seinen Nachhauseweg benötigen und steht dem eine Fahrtzeit mit dem Automobil von nicht einmal 40 Minuten gegenüber, sodass der Abgabepflichtige einerseits bereits um 21:40 Uhr und andererseits erst etwa um Mitternacht seine Wohnstätte erreicht. Diesfalls müsste aber der Abgabepflichtige schon nach wenigen Stunden Heimaufenthalt bereits wieder zu Fuß in Richtung Bahnhof B aufbrechen um einigermaßen pünktlich bei der Arbeit zu erscheinen. In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, ob der Gesetzgeber es noch als zumutbar erachten wollte, wenn ein Angestellter, welcher überdies zum Wohle des Landes Devisen erwirtschaftet, täglich mehr Zeit in Massenverkehrsmitteln verbringen muss als ihm zu Hause verbleibt. Aus den hier dargestellten Gegebenheiten ist also die Unzumutbarkeit wegen langer Fahrtzeit jedenfalls belegt. Ebenso liegt im Falle von teilweise längeren Arbeitseinsätzen auch eine tatsächliche Unmöglichkeit der Heimfahrt mit einem Massenbeförderungsmittel vor, sodass der Abgabepflichtige diesfalls auf kostspielige Taxidienste angewiesen wäre. Auch dieses Ergebnis kann dem ursprünglichen Ansinnen des Gesetzgebers nicht unterstellt werden.

Über das Kriterium der Zumutbarkeit ist nämlich nicht nach starren Formeln, sondern jeweils im Einzelfall auch unter dem Aspekt der Gesundheit des Arbeitnehmers (konstanter Schlafmangel infolge langer Fahrtzeiten) und vor dem Hintergrund der notwendigen Erhaltung der Arbeitsfähigkeit abzusprechen. Ergänzend ist hier noch auszuführen, dass - mit Blick auf die von der Abgabenbehörde I. Instanz angesprochene Kombination von öffentlichen und privaten Verkehrsmitteln - weder in B, noch in M eine "Park & Ride"-Möglichkeit dergestalt gegeben ist, dass man an diesen Orten sein Fahrzeug ganztägig abstellen könnte. Dass der Abgabepflichtige einen dortigen Fahrzeug-Abstellplatz käuflich erwirbt oder anmietet, kann jedoch nicht verlangt werden.““

Im Rahmen eines Vorhalteverfahrens (vgl. das Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 13. Mai 2009, wonach der Bw. ersucht wurde, die Arbeitszeiten (Arbeitsbeginn, Arbeitsende) bekannt zugeben und an Hand geeigneter Unterlagen (Stempeluhraufzeichnungen, Arbeitsvertrag, Bestätigung des Arbeitgebers über seine persönlichen Arbeitszeiten und über die allgemeinen Arbeitszeiten der Angestellten in Führungsposition) nachzureichen, und darauf aufmerksam gemacht wurde, dass bei Nichtnachreichung sämtlicher abverlangter Unterlagen

die Berufung als unbegründet abgewiesen wird) legte der Bw. mit Begleitschreiben vom 26. Mai 2009 ein Schreiben seiner Arbeitgeberin vor; danach erklärt diese Folgendes:

“Die generelle Kernarbeitszeit für die Mitarbeiter der A AG läuft von 08.00 -17.00 Uhr inkl. einer Stunde Mittagspause. Pro Woche haben die Mitarbeiter 42 Sollstunden zu leisten.

Herr MS bekleidet in unserem Unternehmen die Funktion eines konzernalen Projektleiters. Von einem solchen Mitarbeiter erwartet sich das Unternehmen nehmen überdurchschnittlichem Einsatz auch ein Höchstmaß an zeitlicher Flexibilität. Dies wurde Herrn MS bereits beim Eintritt ins Unternehmen zur Bedingung gemacht.

Durch Herrn MSt projektspezifische Tätigkeit kann ein kontinuierliches Arbeitsende an der überwiegenden Anzahl der Arbeitstage um 17.00 keinesfalls gewährleistet werden. Herr MSt wurde in seinem Arbeitsvertrag ausdrücklich auf die nach den Erfordernissen entsprechende Notwendigkeit des Erbringens von Überstunden hingewiesen. Das Erbringen von Überstunden richtet sich nach den wirtschaftlichen und projektspezifischen Notwendigkeiten.“

Mit Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer 2007 vom 5. Juni 2009 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab; begründend führte es dabei Folgendes aus:

““Laut nachgereichter Bestätigung der Fa. AG AG dauert die generelle Kernarbeitszeit von 8.00 bis 17.00 Uhr. Die Gewährung des großen Pendlerpauschales ist lt. Gesetzgeber ausschließlich nach der möglichen Benützung eines Massenverkehrsmittels bzw. der Zumutbarkeit unter Berücksichtigung von “Park and Ride“ zu beurteilen. Überdurchschnittlicher Einsatz, zeitliche Flexibilität, Parkplatzmöglichkeit etc. sind für die Gewährung des Pendlerpauschales nicht maßgebend. Abgesehen davon ist die Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln auch bei Arbeitszeiten bis 21.00 Uhr sowohl möglich als auch zumutbar, das heißt, die Wegstrecke Wohnung - Arbeitsstätte ist innerhalb der laut Gesetzgeber zumutbaren Wegzeit von 2,5 Stunden zurücklegbar (lt. Abfrage sbb.ch).““

Mittels elektronisch eingereichtem Anbringen vom 5. Juli 2009 (Finanzonline) beantragte der Bw., die gegenständliche Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen; dadurch galt die Berufung wiederum als unerledigt. In diesem Vorlageantrag brachte der Bw. in Erwiderung auf die obgenannte Berufungsvorentscheidung noch vor, dass der angefochtene Bescheid allein schon auf Grund der aufgezeigten Begründungsmängel aufzuheben sei; weiters sei der bloße Verweis auf eine Web-Seite in der Berufungsvorentscheidung nicht geeignet, um als inhaltlich ausreichende Begründung gelten zu können.

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:

<i>ENTFERNUNG</i>	<i>PAUSCHBETRÄGE AB 1.1.2006 BIS 30.6.2007</i>			<i>PAUSCHBETRÄGE AB 1.7.2007</i>		
	<i>jährlich</i>	<i>monatlich</i>	<i>täglich</i>	<i>jährlich</i>	<i>monatlich</i>	<i>täglich</i>
<i>ab 2 km</i>	<i>270,00 €</i>	<i>22,50 €</i>	<i>0,75 €</i>	<i>297,00 €</i>	<i>24,75 €</i>	<i>0,83 €</i>
<i>ab 20 km</i>	<i>1.071,00 €</i>	<i>89,25 €</i>	<i>2,98 €</i>	<i>1.179,00 €</i>	<i>98,25 €</i>	<i>3,28 €</i>
<i>ab 40 km</i>	<i>1.863,00 €</i>	<i>155,25 €</i>	<i>5,18 €</i>	<i>2.052,00 €</i>	<i>171,00 €</i>	<i>5,70 €</i>
<i>ab 60 km</i>	<i>2.664,00 €</i>	<i>222,00 €</i>	<i>7,40 €</i>	<i>2.931,00 €</i>	<i>244,25 €</i>	<i>8,14 €</i>

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:

<i>EINFACHE WEGSTRECKE</i>	<i>ZUMUTBARE WEGZEIT</i>
<i>unter 20 km</i>	<i>1,5 Stunden</i>
<i>ab 20 km</i>	<i>2 Stunden</i>
<i>ab 40 km</i>	<i>2,5 Stunden</i>

Die Wegstrecke bemisst sich im Falle der Zumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels nach den Tarifkilometern zuzüglich Anfahrts- oder Gehwege zu den jeweiligen Ein- und Ausstiegstellen. 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 Ver-

fügung, 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, 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 darüber, ob - wie das Finanzamt meint - das sog. kleine Pendlerpauschale nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988 oder - wie vom Bw. beantragt - das sog. große Pendlerpauschale nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 für eine einfache Fahrtstrecke ab 40 km zu berücksichtigen ist.

Eingangs wird darauf hingewiesen, 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 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 zwischen Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel entspricht durchaus der Anordnung des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 (vgl. Doralt, EStG⁹, § 16 Tz 108 ff; Sailer/Bernold/Mertens, a.a.O., Frage 16/12 zu § 16 EStG 1988; Lohnsteuerrichtlinien 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).

Unter Zugrundelegung dieser Überlegungen ist im gegenständlichen Fall für die Zurücklegung der Wegstrecke zwischen der Wohnung des Bw. in B (G-Weg 28/78) und dem Bahnhof B eine Fahrt mit dem Privat-Pkw (vom Routenplaner “ViaMichelin“ empfohlene Strecke: Entfernung: 2 km, Zeit: 5 Minuten; vgl. auch den Ber Stadtplan unter http://www.citymap-24.com/Oesterreich/Stadtplan/show.php/29146_B.html), eine Zugfahrt vom Bahnhof B über Br bzw. Br R nach Bahnhof M (74 bzw. 68 Tarif km; je nach Zuggattung zwischen 1 Stunde 15 Minuten und 1 Stunde 29 Minuten) und ein Fußweg vom Bahnhof M zur Arbeitsstätte (250 m bzw. 3 Minuten nach Routenplaner “ViaMichelin“; vgl. auch Ortsplan M unter

<http://map.search.ch/>) zu unterstellen.

Alternativ kann für die Zurücklegung des Arbeitsweges zwischen dem Bahnhof B und dem Bahnhof M auch eine Zug- bzw. Busfahrt über F und Bs (78 Tarif km; je nach Zuggattung zwischen 1 Stunde 1 Minuten und 1 Stunde 20 Minuten) angenommen werden.

Bezogen auf die vom Bw. angegebenen Dienstzeiten [entsprechend der vom Bw. vorgelegten Bestätigung seiner Arbeitgeberin war gegenständlich von einer generellen Kernarbeitszeit des Bw. von 8.00 Uhr - 17.00 Uhr (inkl. einer Stunde Mittagspause) und von 42 Sollstunden pro Woche auszugehen; nachdem der Bw. trotz entsprechender Vorhaltung (vgl. Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 13. Mai 2009) seine genauen Arbeitszeiten (Arbeitsbeginn, Arbeitsende) für das Berufungsjahr nicht bekannt gegeben hat, ging der Unabhängige Finanzsenat daher von einer überwiegenden Arbeitszeit (an mehr als der Hälfte der Arbeitstage im Lohnzahlungszeitraum) von 8.00 Uhr - 17.00 Uhr aus; im Übrigen kommt auch den Feststellungen des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung - wie der Verwaltungsgerichtshof schon mehrfach betont hat - Vorhaltswirkung zu; es wäre damit Aufgabe des Bw. gewesen, die Feststellungen des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung entsprechend zu entkräften] war im Berufungsjahr daher von folgendem Arbeitsweg des Bw. (Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung) bzw. von folgenden Abfahrts- und Ankunftszeiten (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt) auszugehen [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); HaCon Fahrplanauskunft, Fahrpläne: ÖBB 2007 sowie ÖBB 2007/2008]:

Hinfahrt:

- Privat-Pkw Wohnung in B ab ca. 5.55 Uhr/Bahnhof B an ca. 6.00 Uhr, Park-, Umsteige- bzw. Wartezeit ca. 7 Minuten, ÖBB-Regionalzug Bahnhof B ab 6.07 Uhr/Bahnhof F an 6.27 Uhr, Umsteigen und Weiterfahrt mit dem Regionalzug Bahnhof F ab 6.33 Uhr/Bahnhof Bs SG an 6.55 Uhr, Umsteigen und Weiterfahrt mit dem Regionalexpress Bahnhof Bs SG ab 7.01 Uhr/Bahnhof M an 7.27 Uhr, Fußweg (ca. 3 Minuten) ab M Bahnhof zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte an 7.30 Uhr; oder

- Privat-Pkw Wohnung in B ab ca. 6.40 Uhr/Bahnhof B an ca. 6.45 Uhr, Park-, Umsteige- bzw. Wartezeit ca. 5 Minuten, ÖBB-Rex Bahnhof B ab 6.50 Uhr/Bahnhaltestelle Br R an 7.43 Uhr, Umsteigen und Weiterfahrt mit dem Regionalzug Br R ab 7.53 Uhr/Bahnhof M an 8.03 Uhr, Fußweg (ca. 3 Minuten) ab M Bahnhof zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte an 8.06 Uhr.

Rückfahrt:

- Fußweg (ca. 3 Minuten) von der Arbeitsstätte ab ca. 17.05 Uhr zum Bahnhof M, Wartezeit, ÖBB-Regionalzug Bahnhof M ab 17.10 Uhr/Bahnhaltestelle Br R an 17.26 Uhr, Umsteigen und Weiterfahrt

mit dem ÖBB-Rex Br R ab 17.45 Uhr/Bahnhof B an 18.32 Uhr, Umsteigezeit auf Pkw ca. 5 Minuten, Privat-Pkw Bahnhof B ab 18.37 Uhr/Wohnung des Bw. in B an 18.42 Uhr.

Mit den Ausführungen der Arbeitgeberin des Bw. in der obgenannten Bestätigung, dass auf Grund der projektspezifischen Tätigkeit des Bw. ein kontinuierliches Arbeitsende an der überwiegenden Anzahl der Arbeitstage um 17.00 Uhr keinesfalls gewährleistet werden könne, ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nichts gewonnen, zumal vom Bw. damit - ohne Angabe der konkreten Arbeitszeiten - nicht entsprechend nachgewiesen werden konnte, dass ihm *überwiegend* die Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels bei der Heimfahrt *unmöglich* gewesen wäre. Notwendig wäre 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. In diesem Zusammenhang war zu berücksichtigen, dass dem Bw. im Berufungsjahr sehr wohl täglich auch nach 17.00 Uhr Verbindungen mit öffentlichen Verkehrsmitteln zur Verfügung standen; so zB

- Fußweg (ca. 3 Minuten) von der Arbeitsstätte ab ca. 17.25 Uhr zum Bahnhof M, Wartezeit, Regionalexpress Bahnhof M ab 17.31 Uhr/Bahnhof Bs SG an 17.59 Uhr, Umsteigen und Weiterfahrt mit dem ÖBB-Regionalzug Bahnhof Bs SG ab 18.03 Uhr/Bahnhof F an 18.25 Uhr, Umsteigen und Weiterfahrt mit dem ÖBB-Regionalzug Bahnhof F ab 18.33 Uhr/Bahnhof B an 18.53 Uhr, Umsteigezeit auf Pkw ca. 5 Minuten, Privat-Pkw Bahnhof B ab 18.58 Uhr/Wohnung des Bw. in B an 19.03 Uhr;

- Fußweg (ca. 3 Minuten) von der Arbeitsstätte ab ca. 17.45 Uhr zum Bahnhof M, Wartezeit, ÖBB-Rex Bahnhof M ab 17.54 Uhr/Bahnhaltestelle Br R an 18.05 Uhr, Umsteigen und Weiterfahrt mit dem ÖBB-Regionalzug Br R ab 18.19 Uhr/Bahnhof B an 19.23 Uhr, Umsteigezeit auf Pkw ca. 5 Minuten, Privat-Pkw Bahnhof B ab 19.28 Uhr/Wohnung des Bw. in B an 19.33 Uhr;

- Fußweg (ca. 3 Minuten) von der Arbeitsstätte ab ca. 18.25 Uhr zum Bahnhof M, Wartezeit, Regionalexpress Bahnhof M ab 18.31 Uhr/Bahnhof Bs SG an 18.59 Uhr, Umsteigen und Weiterfahrt mit dem ÖBB-EC Bahnhof Bs SG ab 19.02 Uhr/Bahnhof B an 19.32 Uhr, Umsteigezeit auf Pkw ca. 5 Minuten, Privat-Pkw Bahnhof B ab 19.37 Uhr/Wohnung des Bw. in B an 19.42 Uhr;

- Fußweg (ca. 3 Minuten) von der Arbeitsstätte ab ca. 18.25 Uhr zum Bahnhof M, Wartezeit, ÖBB-Rex Bahnhof M ab 18.33 Uhr/Bahnhaltestelle Br R an 18.44 Uhr, Umsteigen und Weiterfahrt mit dem ÖBB-Rex Br R ab 18.46 Uhr/Bahnhof F an 19.14 Uhr, Umsteigen und Weiterfahrt mit dem ÖBB-Rex Bahnhof F ab 19.14 Uhr/B an 19.32 Uhr, Umsteigezeit auf Pkw ca. 5 Minuten, Privat-Pkw Bahnhof B ab 19.37 Uhr/Wohnung des Bw. in B an 19.42 Uhr;

- Fußweg (ca. 3 Minuten) von der Arbeitsstätte ab ca. 19.35 Uhr zum Bahnhof M, Wartezeit, EC Bahnhof M ab 19.42 Uhr/Bahnhof Br an 19.53 Uhr, Umsteigen und Weiterfahrt mit dem ÖBB-Rex Bahnhof Br ab 20.12 Uhr/Bahnhof B an 20.59 Uhr, Umsteigezeit auf Pkw ca. 5 Minuten, Privat-Pkw Bahnhof B ab 21.04 Uhr/Wohnung des Bw. in B an 21.09 Uhr;

- Fußweg (ca. 3 Minuten) von der Arbeitsstätte ab ca. 20.25 Uhr zum Bahnhof M, Wartezeit, ÖBB-Rex Bahnhof M ab 20.33 Uhr/Bahnhof Br an 20.47 Uhr, Umsteigen und Weiterfahrt mit dem ÖBB-EC Bahnhof Br ab 20.55 Uhr/Bahnhof B an 21.32 Uhr, Umsteigezeit auf Pkw ca. 5 Minuten, Privat-Pkw Bahnhof B ab 21.37 Uhr/Wohnung des Bw. in B an 21.42 Uhr;

- Fußweg (ca. 3 Minuten) von der Arbeitsstätte ab ca. 21.25 Uhr zum Bahnhof M, Wartezeit, Regionalexpress Bahnhof M ab 21.31 Uhr/Bahnhof Bs SG an 21.59 Uhr, Umsteigen und Weiterfahrt mit dem L-Bus (Linie xx) Bahnhof Bs SG ab 22.13 Uhr/F Bahnhof an 22.54 Uhr, Umsteigen und Weiterfahrt mit dem ÖBB-Regionalzug Bahnhof F ab 23.03 Uhr/Bahnhof B an 23.23 Uhr, Umsteigezeit auf Pkw ca. 5 Minuten, Privat-Pkw Bahnhof B ab 23.28 Uhr/Wohnung des Bw. in B an 23.33 Uhr;

- Fußweg (ca. 3 Minuten) von der Arbeitsstätte ab ca. 22.50 Uhr zum Bahnhof M, Wartezeit, ÖBB-Regionalzug Bahnhof M ab 22.56 Uhr/Bahnhaltestelle Br R an 23.09 Uhr, Umsteigen und Weiterfahrt mit dem ÖBB-Regionalzug Br R ab 23.19 Uhr/Bahnhof B an 0.25 Uhr, Umsteigezeit auf Pkw ca. 5 Minuten, Privat-Pkw Bahnhof B ab 0.30 Uhr/Wohnung des Bw. in B an 0.35 Uhr.

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

Die Gewährung des sog. großen Pendlerpauschales ist ausschließlich **nach objektiven Kriterien der Benutzungsmöglichkeit des öffentlichen Verkehrsmittels** zu beurteilen.

Etwaigen gesundheitlichen oder wirtschaftlichen Gesichtspunkten, wie etwa das Anfallen von Taxikosten bzw. Parkplatzkosten, oder dem Umstand, ob ein entsprechendes "Park & Ride" - System zur Verfügung steht oder nicht, kommt in diesem Zusammenhang keine Bedeutung zu; eine auf derartige Umstände gestützte Auslegung des Begriffes der Unzumutbarkeit kann dem Gesetz nicht entnommen werden. Zum Vorbringen, wonach es in B keine ganztägigen Pkw-Abstellplätze gäbe, ist im Übrigen noch zu sagen, dass die Parkdauer in Ber Kurzparkzonen keiner zeitlichen Begrenzung unterliegt (vgl. dazu auch unter <http://www.auto.at/contator/auto/kpz.asp?plz=Gde>).

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 bzw. bei kombinierter Benutzung öffentlicher und pri-

vater Verkehrsmittel) - nach Aufrundung der einzelnen Wegstrecken (vgl. Sailer/Bernold/Mertens, a.a.O., Frage 16/22 zu § 16 EStG 1988) - 77 Kilometer (über Br) bzw. 81 Kilometer (über Bs) beträgt, dann stünde dem Bw. nach der oben dargestellten, der einheitlichen Verwaltungsübung dienenden Verwaltungspraxis für deren Zurücklegung zweieinhalb Stunden zur Verfügung.

Bezogen auf diese Verwaltungspraxis kann entsprechend der obigen Darstellung des Arbeitsweges des Bw. (Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung) bzw. der Abfahrts- und Ankunftszeiten, wonach sich für die Hinfahrt eine einfache Fahrtzeit von 95 bzw. 86 Minuten und für die Rückfahrt von 97 Minuten ergibt, 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 zweieinhalb Stunden.

Wenn der Bw. im Berufungsschriftsatz beispielhaft beim Verlassen der Arbeitsstelle nach 21.00 Uhr auf ein entsprechendes Missverhältnis zwischen der Fahrzeit mit dem öffentlichen Verkehrsmittel und jener mit dem Pkw hinweist, so wird in diesem Zusammenhang einerseits auf die oben aufgezeigten Verbindungen mit öffentlichen Verkehrsmitteln sowie andererseits auf den Überwiegensgrundsatz verwiesen. Im Übrigen ist dazu noch Folgendes zu sagen:

Das Gesetz definiert den Begriff "*Unzumutbarkeit*" im Zusammenhang mit der Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel im § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 nicht, weshalb die Frage der Unzumutbarkeit im Wege der Interpretation zu lösen ist. In Übereinstimmung mit der Lehre wird - wie oben bereits dargelegt - in der Verwaltungspraxis (vgl. Lohnsteuerrichtlinien 2002, Rz 255) seit jeher der unbestimmte Gesetzesbegriff der Zumutbarkeit bzw. Unzumutbarkeit nach der obigen Zeitstaffel, abhängig von der jeweiligen Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, geprüft (vgl. dazu Zorn, in: Hofstätter/Reichel/Fellner/Fuchs/Zorn/Büsser, Die Einkommensteuer, Kommentar, Tz 1 zu § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, Tz 52 zu § 16 EStG 1988). Auch Doralt, EStG⁹, § 16 Tz 106 f, gibt die Zeitstaffel wieder, kritisiert diese jedoch in der darauf folgenden Randzahl, als dem Gesetz nicht entnehmbar. Er verlangt eine einheitliche Auslegung der "*Unzumutbarkeit*" unabhängig von der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte.

Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage des EStG 1988 (621 BlgNR XVII. GP) zu § 16 gehen davon aus, dass die Benützung eines Massenbeförderungsmittels außer bei tatsächlicher Unmöglichkeit, wenn ein solches also überhaupt nicht vorhanden oder im Bedarfsfall nicht mehr in Betrieb ist, auch dann unzumutbar ist, wenn die Fahrzeit (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt und bis zum Arbeitsbeginn) mit den Massenbeförderungsmitteln mehr als dreimal so lange ist als die Fahrzeit mit dem Kfz. Für den Nahbereich bis 25 km wird

allerdings ausdrücklich angemerkt, dass hier die Benützung von Massenbeförderungsmitteln den Erfahrungswerten über die durchschnittliche Fahrtdauer entsprechend auch dann und unabhängig von der bei Benützung eines Kfz erforderlichen Fahrzeit noch zumutbar ist, wenn die Gesamtfahrzeit für die einfache Fahrtstrecke nicht mehr als 90 Minuten beträgt. Ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels auf mehr als der halben Strecke möglich, dann ist laut amtlichen Erläuterungen die für die Klärung der (Un-)Zumutbarkeit maßgebliche Fahrtdauer aus der Gesamtfahrzeit (Kfz und Massenbeförderungsmittel) zu errechnen.

Liegen Wohnung und Arbeitsstätte somit mehr als 25 km von einander entfernt, dann soll nach den Intentionen des Gesetzgebers die gesamte Wegzeit (vom Verlassen der Wohnung bis zum Ankommen an der Arbeitsstätte und umgekehrt) bei Benützung öffentlicher Verkehrsmittel zur Fahrzeit bei Benützung des Kfz in Relation gesetzt werden. Nur wenn diese Verhältnisrechnung eine gegenüber der Fahrzeit mit dem Kfz mehr als dreimal so lange Wegzeit im Falle der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel ergibt, ist nach der Zielsetzung des Gesetzgebers von Unzumutbarkeit im in Rede stehenden Sinn auszugehen. Der Vergleich der Ausführungen in den Gesetzesmaterialien mit den in der Verwaltungspraxis regelmäßig herangezogenen entfernungsabhängig gestaffelten Zumutbarkeitsgrenzen zeigt, dass der historische Gesetzgeber die zeitliche Zumutbarkeitsgrenze nicht anhand von Entfernungen, sondern durch Gegenüberstellung der Fahrzeiten mit öffentlichen Verkehrsmitteln einerseits und Individualverkehrsmittel andererseits ermittelt wissen wollte. Das alleinige Abstellen auf die Relation der Wegzeiten findet allerdings selbst im Bereich der Anwendung von durch die Gesetzesmaterialien aufgestellten Grundsätzen ihre Grenzziehung dort, wo die Gesamtwegzeit bei Benutzung der öffentlichen Verkehrsmittel außerhalb des Nahbereiches von 25 km lediglich die Dauer von 1,5 Stunden erreicht oder sie sogar unterschreitet. Nachdem der Gesetzgeber diese Fahrtdauer von 90 Minuten für den Nahbereich (bis 25 km) und damit wohl grundsätzlich für zumutbar erachtet, erschiene dem Unabhängigen Finanzsenat die Annahme einer Unzumutbarkeit derselben Fahrtdauer von 90 Minuten nur auf eine weitere Entfernung gegründet als sachlich nicht gerechtfertigt.

*“Unterstellt man dem Gesetzgeber keine gleichheitswidrige Vorgangsweise, können die Materialien (entgegen dem missverständlichen Wortlaut) wohl nur so verstanden werden, dass generell die Benützung von Massenverkehrsmitteln dann unzumutbar ist, **wenn die Fahrt mit diesen einerseits 90 Minuten (1,5 Stunden) überschreitet und andererseits die Fahrt mit den Massenverkehrsmitteln mehr als drei Mal so lang dauert wie mit dem Auto.** Der Hinweis auf den Nahebereich ist bei diesem Verständnis so zu interpretieren, dass die Materialien eine Zumutbarkeitsgrenze - im Sinne der Förderung des öffentlichen Verkehrs - von 90 Minuten Fahrzeit einziehen wollen und sich das Problem einer kürzeren Fahrzeit als 30 Minuten mit dem PKW - vor dem Hintergrund des vor mehr als 15 Jahren*

bestanden habenden Autobahn- und Schnellstraßennetzes - nur im Nahebereich stellen könne“ (UFS 20.9.2006, RV/2256-W/05; siehe dazu zB auch UFS 11.05.2007, RV/0258-F/07; UFS 24.04.2009, RV/0090 F/09; VwGH 28.10.2008, 2006/15/0319; Wanke, „Großes“ Pendlerpauschale, wenn die Fahrt mit Massenverkehrsmitteln 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).

Die vom Bw. täglich zurückzulegende Pendlerstrecke beträgt unbestritten mehr als 25 km.

Hinsichtlich der Fahrtdauer mit dem Pkw auf der als kürzesten Straßenverbindung anzusehenden Strecke wurde - bei der Streckenauswahl sind nach höchstrichterlicher Rechtsprechung (VwGH 16.7.1996, 96/17/0002, 0003) öffentliche Interessen, wie die Sicherheit und Flüssigkeit des Verkehrs sowie die Vermeidung von Lärm und Abgasen in Wohngebieten, Bedacht zu nehmen - im berufungsgegenständlichen Fall als maßgebliche Vergleichsgröße die Fahrtdauer unter Benützung der österreichischen und Ser Autobahn herangezogen und wurde damit mittels Routenplaner „ViaMichelin“ (empfohlene Strecke) als maßgebliche Vergleichsgröße die Fahrtdauer von 36 Minuten (auch der Bw. geht im Berufungsschriftsatz von einer Fahrtzeit mit dem Pkw von *„nicht einmal 40 Minuten“* aus) bei einer Entfernung von 53 km ermittelt. Damit ermittelt sich im vorliegenden Berufungsfall ein nach den in den Gesetzesmaterialien festgehaltenen Grundsätzen zumutbarer Zeitrahmen von 108 Minuten.

Da im vorliegenden Fall die Gesamtwegzeit (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt) bei Benützung öffentlicher Verkehrsmittel für die einfache Strecke max. 97 Minuten beträgt, kann, zumal diese nicht mehr als drei Mal so lang ist wie jene mit dem Pkw, von einer auf Grund langer Wegzeiten verwirklichten *„Unzumutbarkeit“* der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel auch dann nicht ausgegangen werden, wenn die oben zitierten amtlichen Erläuterungen zur Beurteilung des gegenständlichen Berufungsfalles herangezogen werden.

Angesichts dieser Ausführungen kann im Berufungsfall von der Erfüllung des Tatbestandes *„Unzumutbarkeit“*, den der Gesetzgeber für die Zuerkennung des *„großen“* Pendlerpauschales voraussetzt, keine Rede sein und war daher dem diesbezüglichen Berufungsbegehren ein Erfolg zu versagen.

Gleichzeitig war jedoch der angefochtene Einkommensteuerbescheid vom 4. März 2009 insofern zu Gunsten des Bw. abzuändern, als richtigerweise das sog. kleine Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988 für eine einfache Fahrtstrecke **ab 60 km** (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; die so ermittelte einfache Wegstrecke beträgt im konkreten Fall - wie oben

bereits dargelegt - 77 bzw. 81 km) mit einem jährlichen Pauschbetrag von **1.540,50 €** anzusetzen war.

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

Feldkirch, am 3. August 2009