



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Gde x, O-Straße xx, vom 26. Juni 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 4. Juni 2010 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2009 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird im Umfang der Berufungsvorentscheidung abgeändert. Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe wird auf die Berufungsvorentscheidung vom 18. Oktober 2010 verwiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge kurz: Bw.) bezog im Berufungsjahr ua. nichtselbständige Einkünfte als B bei der Fa. G. in Gd y, R-Straße yy. Sein Wohnsitz befand sich im Berufungsjahr lt. einer Abfrage aus dem Zentralen Melderegister ganzjährig in Gde x, O-Straße xx.

Mit seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2009 vom 25. Mai 2010 samt Beilagen begehrte der Bw. ua. unter dem Titel "Pendlerpauschale" (Kz 718) die Berücksichtigung von 1.356,00 € [jährlicher Pauschbetrag (sog. großes Pendlerpauschale) gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 für eine einfache Fahrtstrecke ab 20 km] als Werbungskosten sowie Versicherungsprämien und -beiträge (Kz 455) in Höhe von 325,32 € und "Beiträge sowie Rückzahlungen von Darlehen und Zinsen, die zur Schaffung und Errichtung oder Sanierung von Wohnraum geleistet werden" (Kz 456), in Höhe von 2.170,42 € (Sollzinsen von Kto 123) als Sonderausgaben.

Nach erklärungskonformer Veranlagung zur Einkommensteuer erhob der Bw. gegen den Einkommensteuerbescheid vom 4. Juni 2010 auf elektronischem Wege Berufung; begründend

fürhte er aus, dass er bei der Antragstellung vergessen habe, den Kinderfreibetrag zu beantragen, und er daher das Formular L1k ergänzend vorlege. Er beantrage die Aufhebung des angefochtenen Bescheides und Erlassung eines neuen Bescheides, mit dem seinem Berufsbegehren Rechnung getragen werde.

Im Rahmen eines Vorhalteverfahrens [vgl. Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 28. Juni 2010, wonach der Bw. ua. ersucht wurde, bekannt zu geben, wie sich seine überwiegenden Arbeitszeiten im Jahr 2009 darstellen, warum die Nutzung eines öffentlichen Verkehrsmittels auf seinem überwiegenden Arbeitsweg unzumutbar sei und welchen Verwendungszweck die beantragten Ausgaben zur Wohnraumschaffung bzw. -sanierung hätten; weiters wurde er gebeten, den Verwendungszweck belegmäßig nachzuweisen (bei Hausbau: Kopie Baubewilligung, Fertigstellungsmeldung, vollständige Finanzierungsübersicht; bei Sanierung: detaillierte Aufstellung der gesamten Rechnungen, Rechnungskopien, vollständige Finanzierungsübersicht)] legte der Bw. mit Begleitschreiben vom 9. Juli 2010 ua. noch das Schreiben des Amtes der Stadt x vom 29. Dezember 2003, den (unvollständigen) Kaufvertrag vom 29. Februar 2003, seinen Dienstvertrag, Kontoübersichten, Schreiben der E AG (Kreditzusagen) sowie eine Finanzierungsübersicht vor und erklärte streitgegenständlich, dass die Arbeitszeiten sehr unterschiedlich seien und im Zusammenhang mit der Entfernung von der Baustelle und dem Aufwand des Projektes stünden; Arbeitsbeginn und Arbeitsende seien immer anders.

Mit Schreiben des Finanzamtes vom 27. Juli 2010 wurde der Bw. im Hinblick auf die hier noch strittigen Berufungspunkte zu folgenden Ergänzungen aufgefordert:

""1. Laut den vorgelegten Unterlagen haben Sie einen Rohbau in x erworben. Erwirbt man einen Rohbau und stellt das Eigenheim fertig, sind die Anschaffungskosten des Rohbaues und die Grundstückskosten nicht als Sonderausgaben begünstigt, wohl aber die weiteren Errichterkosten.

Da diesbezüglich nicht der vollständige Kaufvertrag (19.02.2003) vorgelegt wurde, kann nicht beurteilt werden, wie hoch die Kosten für das Grundstück und für den Rohbau waren. Sie werden daher gebeten, diese Aufwendungen bekannt zu geben und nachzuweisen (z.B. durch Vorlage einer Kopie des kompletten Kaufvertrages).

Zudem ist eine detaillierte Aufstellung nachzureichen, aus welcher ersichtlich ist, welche Errichtungskosten (Zweck, Höhe) zu welchem Zeitpunkt (Datum) angefallen sind. Reichen Sie eine Kopie der Baubewilligung nach.

3. Das Finanzamt beabsichtigt, Ihnen nur das kleine Pendlerpauschale für einen Arbeitsweg zwischen 20 und 40 km anzuerkennen, da zwischen Ihrem Wohnort (x) und Ihrem Arbeitsort (y) regelmäßig öffentliche Verkehrsmittel im Taktverkehr fahren, wobei das Argument "dass Sie sehr unterschiedliche Arbeitszeiten haben" alleine der Berufung nicht zum Erfolg verhelfen kann.

Sie werden daher gebeten, die folgenden Fragen zu beantworten:

- Wird Ihr Arbeitsort (y) überwiegend (dh. an mindestens elf Tagen pro Monat) angefahren oder fahren

Sie direkt von zu Hause aus auf die jeweiligen Baustellen?

- Wenn ja, ist eine Aufstellung der angefahrenen Baustellen nachzureichen, aus welcher ersichtlich ist, welche Baustelle (Ort) wann (Datum) wie lange (Zeitraum) angefahren wurde und wie weit diese vom Ausgangsort (Wohnort) entfernt ist.

- Nachweis über die tatsächlichen Arbeitszeiten (Ausdruck aus dem Zeiterfassungssystem Ihres Arbeitgebers von Jänner bis Dezember 2009). ""

Im Zuge einer persönlichen Vorsprache im Finanzamt (vgl. diesbezüglichen Aktenvermerk) gab der Bw. in Erwiderung auf den obgenannten Vorhalt an, vom Verkäufer, Herrn Bd, keine Darlehen übernommen zu haben, dass er keine Baubewilligung habe (diese liege bei Herrn Bd) und er nicht sagen könne, ob er seinen Arbeitsort (y) oder die jeweilige Baustelle überwiegend anfare bzw. ob er überwiegend im Außendienst tätig sei; es sei sehr unterschiedlich.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 18. Oktober 2010 gab das Finanzamt dem obgenannten Berufsbegehren "Kinderfreibetrag" statt; gleichzeitig änderte es den angefochtenen Bescheid insoweit, als "nur" noch das sog. kleine Pendlerpauschale für eine einfache Fahrtstrecke ab 20 km mit einem Jahresbetrag von 630,00 € als Werbungskosten Berücksichtigung fand und die als Sonderausgaben geltend gemachten Sollzinsen und Versicherungsprämien einerseits nunmehr unberücksichtigt blieben und andererseits (statt wie bisher mit 325,32 €) mit 602,52 € angesetzt wurden. Begründend führte das Finanzamt dazu Nachstehendes aus:

"Als Sonderausgaben sind nur Aufwendungen zur Wohnraumschaffung oder zur Wohnraumsanierung abzugsfähig. Beim Kauf eines Eigenheimes ist ua. Voraussetzung, dass der Vertrag über die Einräumung des Wohnungseigentums spätestens zum Zeitpunkt der Erteilung der Benützungsbewilligung (bzw. bei Meldung der Fertigstellung) abgeschlossen wird (siehe VwGH 25.9.1984, 83/14/0226). Gemäß persönlicher Vorsprache wurden für den Kauf des Rohbaues keine Darlehen aus der Errichterzeit übernommen, weshalb die Kosten dafür nicht absetzbar sind. Weitere Aufwendungen wurden nicht bekannt gegeben bzw. nachgewiesen.

Da die Benutzung eines öffentlichen Verkehrsmittels auf Ihrem Arbeitsweg (x - y) überwiegend möglich und zumutbar ist (eine einfache Wegzeit von zwei Stunden wird nicht überschritten), steht lediglich das kleine Pendlerpauschale in Höhe von 630,00 € zu.

Die Versicherungsprämien wurden in Höhe von 602,52 € nachgewiesen."

Mit Schriftsatz vom 9. November 2010 beantragte der Bw., die gegenständliche Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen; dadurch galt die Berufung wiederum als unerledigt. In diesem Vorlageantrag beehrte der Bw. die Anerkennung der beantragten Wohnraumschaffungskosten in Höhe von 2.170,42 € sowie des großen Pendlerpauschales und brachte in Erwiderung auf die gegenständliche Berufungsvorentscheidung und unter erneuter Vorlage des obgenannten Schreibens des Amtes der Stadt x vom 29. Dezember 2003, des (unvollständigen) Kaufvertrag vom 29. Februar 2003 sowie der

Schreiben der E AG (Kreditzusagen) noch vor, dass am 6. März 2003, wie im Kaufvertrag ersichtlich sei, ein Rohbau erworben worden sei; die Fertigstellung sei erst nach Vertragsunterzeichnung erfolgt. Eine schriftliche Benützungsbewilligung der Stadt x gebe es nicht; aus beiliegenden Unterlagen sei aber ersichtlich, dass am 29. Dezember 2003 noch Mängel am Gebäude festgestellt worden seien und es deshalb zu diesem Datum noch keine Benützungsbewilligung von Seiten der Stadt gegeben habe.

Zur Ausübung seines Berufes sei es ihm nicht möglich ein öffentliches Verkehrsmittel zu benutzen. Er sei als B bei der Fa. XY tätig. Da er gleichzeitig mehrere Projekte betreue, sei er auf sein Auto angewiesen, um zu den unterschiedlichen Baustellen zu kommen.

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

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung erwogen:

Nachdem das Finanzamt mit der oben bezeichneten Berufungsvorentscheidung dem Berufsbegehren des Bw., Kinderfreibeträge für seine drei Kinder (3 x 220,00 €) zu berücksichtigen, Rechnung getragen und außerdem in unstrittiger Weise Versicherungsprämien (statt mit 325,32 €) mit 602,52 € als Sonderausgaben angesetzt hat, war hier noch auf die nachstehenden, strittigen Punkte einzugehen:

1) Pendlerpauschale - Werbungskosten:

Uneinigkeit besteht in diesem Zusammenhang 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.

Bei Wechselschicht ist nicht der einzelne Lohnzahlungszeitraum maßgebend, sondern der Zeitraum, für den der Wechselschichtdienst in einem bestimmten Rhythmus festgelegt ist. Fallen in einen Lohnzahlungszeitraum zwei oder mehrere Wechselschicht-Teilzeiträume, ist für den Lohnzahlungszeitraum auf das *Überwiegen* abzustellen.

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 146 lit. b EStG 1988 genannten Pauschbeträge zu berücksichtigen. Danach beträgt das sog. kleine Pendlerpauschale:

ENTFERNUNG	PAUSCHBETRÄGE ab 1.7.2008		
	jährlich	monatlich	täglich
ab 20 km	630,00 €	52,50 €	1,75 €
ab 40 km	1.242,00 €	103,50 €	3,45 €
ab 60 km	1.857,00 €	154,75 €	5,16 €

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

ENTFERNUNG	PAUSCHBETRÄGE ab 1.7.2008		
	jährlich	monatlich	täglich
ab 2 km	342,00 €	28,50 €	0,95 €
ab 20 km	1.356,00 €	113,00 €	3,77 €
ab 40 km	2.361,00 €	196,75 €	6,56 €
ab 60 km	3.372,00 €	281,00 €	9,37 €

Unzumutbarkeit der Benützung von Massenverkehrsmitteln ist nach der Verwaltungspraxis (vgl. Sailer/Bernold/Mertens, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2008, 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 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 Verfügung, ist bei Ermittlung der Wegzeit immer von der Benützung des schnellsten öffentlichen

Verkehrsmittels (z.B. Schnellzug statt Regionalzug, Eilzug statt Autobus) auszugehen. Darüber hinaus ist eine optimale Kombination zwischen Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel (z.B. 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 z.B. 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 159 und 211 f; Schuch, Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Pendler-Pauschale), in: ÖStZ 1988, Seiten 316 ff].

Eingangs wird darauf hingewiesen, dass die Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels auch dann zumutbar ist, wenn man einen Teil der Wegstrecke z.B. mit einem eigenen Fahrzeug zurücklegen muss. Nur wenn dieser Anfahrtsweg (z.B. 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, EStG¹³, § 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 der obigen rechtlichen Überlegungen ist im gegenständlichen Fall für die Zurücklegung der Wegstrecke zwischen der Wohnung des Bw. (Gde x, O-Straße xx) zum Bahnhof x eine Fahrt mit dem (Privat-)Pkw (nach Routenplaner "ViaMichelin" - empfohlene Strecke: Entfernung: ca. 3 km, Zeit: 6 min; siehe auch Xer Stadtplan unter http://www.x.at/content/main/detail.aspx?id=tmp_1_798991928), eine ÖBB-Zugfahrt vom Bahnhof x nach Bahnhof y (21 Tarif km; 24 Minuten mit dem Regionalzug) sowie ein Fußweg (nach Routenplaner "ViaMichelin" - Gehweg: Entfernung: ca. 0,7 km, Zeit: 11 min; siehe auch Yer Stadtplan unter <http://www.y.at/index.php?id=95>) vom Bahnhof y zur Arbeitsstätte des Bw. (Gd y, R-Straße yy) zu unterstellen.

Auf Grund dieser Überlegungen und mangels Angabe bzw. Nachweis der konkreten Arbeitszeiten des Bw. im Berufungsjahr war im konkreten Fall daher von folgendem Arbeitsweg des Bw. (Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung) bzw. beispielhaft von folgenden Abfahrts- und Ankunftszeiten (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt und bei der Arbeitsstätte) aus-

zugehen [vgl. die Kursbücher des Verkehrsverbundes Vorarlberg, Fahrplan 09 (gültig vom 14. Dezember 2008 bis 12. Dezember 2009) sowie Fahrplan 10 (gültig vom 13. Dezember 2009 bis 11. Dezember 2010)]; siehe auch unter <http://www.vmobil.at/>]:

Hinfahrt: z.B.

7.00 Uhr:

Privat-Pkw Wohnung in x ab ca. 6.20 Uhr/Bahnhof x an ca. 6.26 Uhr, Park-, Umsteige- bzw. Wartezeit ca. 7 Min, ÖBB-Rex Bahnhof x ab 6.33 Uhr/Bahnhof y an 6.48 Uhr, Fußweg (ca. 11 Min) zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte an 6.59 Uhr, Wartezeit bis 7.00 Uhr.

7.30 Uhr:

Privat-Pkw Wohnung in x ab ca. 6.35 Uhr/Bahnhof x an ca. 6.41 Uhr, Park-, Umsteige- bzw. Wartezeit ca. 7 Min, ÖBB-Regionalzug Bahnhof x ab 6.48 Uhr/Bahnhof y an 7.12 Uhr, Fußweg (ca. 11 Min) zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte an 7.23 Uhr, Wartezeit bis 7.30 Uhr.

8.00 Uhr:

Privat-Pkw Wohnung in x ab ca. 7.10 Uhr/Bahnhof x an ca. 7.16 Uhr, Park-, Umsteige- bzw. Wartezeit ca. 9 Min, ÖBB-Rex Bahnhof x ab 7.25 Uhr/Bahnhof y an 7.47 Uhr, Fußweg (ca. 11 Min) zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte an 7.58 Uhr, Wartezeit bis 8.00 Uhr.

Rückfahrt: z.B.

16.30 Uhr:

Gehweg von der Arbeitsstätte (ab 16.30 Uhr) zum Bahnhof y (11 Min), Wartezeit, ÖBB-Regionalzug Bahnhof y ab 16.46 Uhr/Bahnhof x an 17.11 Uhr, Umsteigezeit auf Pkw ca. 5 Minuten, Privat-Pkw x Bahnhof ab 17.16 Uhr/Wohnung in x an 17.22 Uhr.

17.00 Uhr:

Gehweg von der Arbeitsstätte (ab 17.00 Uhr) zum Bahnhof y (11 Min), Wartezeit, ÖBB-Regionalzug Bahnhof y ab 17.16 Uhr/Bahnhof x an 17.41 Uhr, Umsteigezeit auf Pkw ca. 5 Minuten, Privat-Pkw x Bahnhof ab 17.46 Uhr/Wohnung in x an 17.52 Uhr.

17.30 Uhr:

Gehweg von der Arbeitsstätte (ab 17.30 Uhr) zum Bahnhof y (11 Min), Wartezeit, ÖBB-Rex Bahnhof y ab 17.42 Uhr/Bahnhof x an 17.58 Uhr, Umsteigezeit auf Pkw ca. 5 Minuten, Privat-Pkw x Bahnhof ab 18.03 Uhr/Wohnung in x an 18.09 Uhr.

In Anbetracht des Umstandes, dass der Bw. trotz entsprechender Vorhaltung keine konkreten Angaben gemacht bzw. keine Nachweise darüber vorlegt hat, wo, wann und wie lange er seine Außendiensttätigkeit ausübte, ob er überwiegend an seinem Arbeitsort in y oder im Außendienst (jeweilige Baustelle) tätig war sowie wie sich seine (überwiegenden) Arbeitszeiten darstellten, und unter Bedachtnahme auf eine optimale Kombination zwischen Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel war auf Grund der gegenständlich gegebenen Ver-

kehrsverbindungen davon auszugehen, dass dem Bw. im streitgegenständlichen Zeitraum - gerade auch in Anbetracht des halbstündigen Taktverkehrs zwischen dem Bahnhof x und dem Bahnhof y (beide Richtungen) - *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.

Dem Einwand des Bw., dass ihm zur Ausübung seines Berufes nicht möglich sei, ein öffentliches Verkehrsmittel zu benutzen, zumal er als B gleichzeitig mehrere Projekte zu betreuen habe und er deshalb auf sein Auto angewiesen sei, um zu den unterschiedlichen Baustellen zu kommen, ist zu entgegnen, dass eine derartige Auslegung des Begriffes der Unzumutbarkeit dem Gesetz nicht entnommen werden kann und die Gewährung des sog. großen Pendlerpauschales ***ausschließlich nach objektiven Kriterien der Benutzungsmöglichkeit des öffentlichen Verkehrsmittels auf mehr als der halben Fahrtstrecke*** zu beurteilen ist.

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 privater Verkehrsmittel) - nach Aufrundung der einzelnen Wegstrecken (vgl. Sailer/Bernold/Mertens, a.a.O., Frage 16/22 zu § 16 EStG 1988) - 25 Kilometer beträgt, stünden dem Bw. nach der oben dargestellten, der einheitlichen Verwaltungsübung dienenden Verwaltungspraxis für deren Zurücklegung zwei Stunden zur Verfügung.

Bezogen auf diese Verwaltungspraxis kann entsprechend der obigen Darstellung des Arbeitsweges des Bw. (Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung) bzw. der Abfahrts- und Ankunftszeiten (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt und am Arbeitsplatz), wonach sich für die Hin- und Rückfahrt eine einfache Fahrtzeit von max. 55 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 zwei Stunden.

Angesichts der obigen Überlegungen kann im Berufungsfall von der Erfüllung des Tatbestandes "Unzumutbarkeit", den der Gesetzgeber für die Zuerkennung des sog. großen Pendlerpauschales voraussetzt, keine Rede sein und war daher der Vorgehensweise des Finanzamtes

in der obzitierten Berufungsvorentscheidung, "lediglich" das sog. kleine Pendlerpauschale für eine einfache Fahrtstrecke von 20 bis 40 km in Höhe von jährlich 630,00 € zu berücksichtigen, zuzustimmen.

2) Schuldzinsen - Sonderausgaben:

In Streit steht in diesem Zusammenhang, ob die geltend gemachten Schuldzinsen (2.170,42 €) im Zusammenhang mit der Schaffung von begünstigten Wohnraum im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 3 lit. a und lit. b EStG 1988 stehen und deshalb als Sonderausgaben berücksichtigt werden können.

Gemäß § 18 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens ua. Ausgaben zur Wohnraumschaffung oder zur Wohnraumsanierung als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind. Zu den Ausgaben für Wohnraumschaffung gehören

- *mindestens achtjährig gebundene Beträge, die vom Wohnungswerber zur Schaffung von Wohnraum an Bauträger geleistet werden.* Bauträger sind gemeinnützige Bau-, Wohnungs- und Siedlungsvereinigungen, Unternehmen, deren Betriebsgegenstand nach Satzung und tatsächlicher Geschäftsführung die Schaffung von Wohnungseigentum ist sowie Gebietskörperschaften (§ 18 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988);
- *Beträge, die zur Errichtung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen verausgabt werden.* Eigenheim ist ein Wohnhaus im Inland mit nicht mehr als zwei Wohnungen, wenn mindestens zwei Drittel der Gesamtnutzfläche des Gebäudes Wohnzwecken dienen. Das Eigenheim kann auch im Eigentum zweier oder mehrerer Personen stehen. Das Eigenheim kann auch ein Gebäude auf fremdem Grund und Boden sein. Eigentumswohnung ist eine Wohnung im Sinne des Wohnungseigentumsgesetzes 2002, die mindestens zu zwei Dritteln der Gesamtnutzfläche Wohnzwecken dient. Auch die Aufwendungen für den Erwerb von Grundstücken zur Schaffung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen durch den Steuerpflichtigen bzw. einen von ihm Beauftragten sind abzugsfähig (§ 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988);
- *Ausgaben zur Sanierung von Wohnraum,* wenn die Sanierung über Auftrag des Steuerpflichtigen durch einen befugten Unternehmer durchgeführt worden ist (§ 18 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988), sowie
- *Rückzahlungen von Darlehen, die für die Schaffung von begünstigtem Wohnraum oder für die Sanierung von Wohnraum im Sinne der lit. a und lit. c aufgenommen wurden, sowie Zinsen für derartige Darlehen* (§ 18 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG 1988).

An Sachverhalt steht im vorliegenden Fall fest, dass der Bw. zusammen mit seiner Gattin mit Kaufvertrag vom 19. Februar 2003 ein Grundstück in x (GSt-Nr. 4550/2) samt dem darauf befindlichen Einfamilienhaus im Rohbauzustand mit Dach und Keller von der Privatperson W

Bd, einem nicht nach § 18 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988 begünstigten Bauträger, erwarb. Weiters war davon auszugehen und hat der Bw. trotz entsprechender Vorhaltungen auch nichts Gegenteiliges behauptet, dass der Bw. zum Zweck dieses Ankaufes im Jahr 2003 Fremdwährungsdarlehen aufgenommen hat und die hier strittigen Schuldzinsen im Zusammenhang mit diesen Darlehen anfielen; im Übrigen hat der Bw. auch keine Darlehen vom Verkäufer Bd übernommen.

Mangels Vorliegen achtjährig gebundener Beiträge bzw. eines qualifizierten Bauträgers (siehe obige taxative Aufzählung) verbleibt im konkreten Fall allein abzuklären, ob die in Rede stehenden Schuldzinsen im Zusammenhang mit der "*Errichtung von einem Eigenheim*" verausgabt wurden. Dazu ist Folgendes zu sagen:

Die Begünstigungsbestimmung des § 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988 ist nur anzuwenden, wenn der Steuerpflichtige selbst den Wohnraum herstellt oder herstellen lässt. Diese Voraussetzung ist gegeben, wenn der Steuerpflichtige als Errichter bzw. Bauherr anzusehen ist. Als Errichter ist nur anzusehen, wem gegenüber die Leistungen der die Herstellung tatsächlich ausführenden Unternehmen aufgeschlüsselt werden und wer das Risiko der Preissteigerung bei behördlichen Auflagen und Sonderwünschen hat.

Unter Beiträgen, die für die "Errichtung" aufgewendet werden, sind alle Aufwendungen des Bauherrn zu verstehen, die mit der Bauführung im Zusammenhang stehen, wie Grundstückskosten, Kosten der Vertragserrichtung, Kosten der Wegschaffung oder Verteilung des Aushubes, Bezahlung von Baumeisterrechnungen, Professionistenrechnungen, Baumaterialeinkauf, etc.

Beiträge, welche zur Erlangung von nur teilweise errichteten Eigenheimen (z.B. Rohbau) oder Eigentumswohnungen (z.B. aus der Konkursmasse) aufgewendet werden, also Zahlungen zur Abdeckung des Kaufpreises an den bisherigen Eigentümer zwecks Übertragung des Eigentumsrechtes, können nicht als Beträge zur "Errichtung" berücksichtigt werden. Soweit wird durch den nachfolgenden Käufer (zweiten Eigentümer) nicht mehr "errichtet", daher kein neuer Wohnraum geschaffen. Errichtet der Käufer das Eigenheim (oder die Eigentumswohnung) jedoch weiter, liegen seinerseits echte Errichtungskosten vor, die grundsätzlich steuerlich begünstigt sind.

Wird ein Darlehen, das seinerzeit im Zusammenhang mit einer sonderausgabenbegünstigten Wohnraumschaffung aufgenommen wurde, auf den Erwerber übertragen, so kann dieser die Darlehensrückzahlung (einschließlich Zinsen) als Sonderausgaben geltend machen, wenn die Voraussetzungen für die begünstigte Wohnraumschaffung auch bei ihm erfüllt sind

(vgl. Hofstätter - Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, § 18 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 Tzen 3.3 und 3.4, und die dort zitierte VwGH-Judikatur; siehe dazu auch Doralt/Renner, EStG¹⁰, § 18 Rzen 148, 151, 153; Jakom/Baldauf EStG, 2010, § 18 Rzen 62 f, 72 "Fertigstel-

lung halbfertigen Wohnraums"; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 18 Tz 61; UFS 5.8.2003, RV/0568-I/02; LStR 2002, Rzen 440 sowie 510).

Nachdem nun nach dem klaren Wortlaut des § 18 Abs. 1 Z 3 lit. b iVm lit. d EStG 1988 nur die "*Errichtung*" neuen Wohnraumes durch einen Steuerpflichtigen, nicht jedoch der Erwerb bereits (teilweise) bestehenden Wohnraumes (Anschaffungskosten des Grundstücks und des Rohbaus) begünstigt ist und damit der Bw. hinsichtlich des von ihm und seiner Gattin erworbenen Rohbaues nicht Errichter bzw. Bauherr ist, können die in Rede stehenden Schuldzinsen, welche auch unstrittig nicht aus vom Verkäufer übernommenen Darlehensverpflichtungen resultieren, nicht als Aufwendungen für die Schaffung von begünstigtem Wohnraum im Sinne der lit. b angesehen werden, was eine steuerliche Berücksichtigung der strittigen Ausgaben als Sonderausgaben ausschließt.

Ob Teile der gegenständlichen Darlehen, auf Grund des zeitlichen Zusammenhanges zwischen Darlehensaufnahme und Bestreitung entsprechender Aufwendungen zur Fertigstellung des gegenständlichen Rohbaues für möglicherweise sonderausgabenbegünstigte Zwecke verwendet wurden, wurde von Seiten des Bw. weder behauptet noch durch geeignete Unterlagen entsprechend nachgewiesen; in diesem Zusammenhang war auch zu berücksichtigen, dass der Bw. trotz entsprechender Urgenz es unterlassen hat, den in Rede stehenden Kaufvertrag - gerade im Hinblick auf den bezahlten Kaufpreis - vollständig vorzulegen.

Die Voraussetzungen für einen Sonderausgabenabzug im Hinblick auf die strittigen Schuldzinsen in Höhe von 2.170,42 € waren damit nicht gegeben.

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

Feldkirch, am 21. Jänner 2011