



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Peter Steurer und die weiteren Mitglieder Dr. Wolfgang Kofler, Prok. Bernd Feldkircher und Dr. Ulrike Stadelmann über die Berufung des Bw., gde X, M-Gasse xx, vertreten durch Mag. StBw, Steuerberater, gde X, M-Straße yy, vom 13. November 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes F, vertreten durch Mag. FAS, vom 21. Oktober 2010 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2009 nach der am 10. Juli 2013 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge kurz: Bw.) bezog im Berufungsjahr nichtselbständige Einkünfte als Grenzgänger nach Ln. Er war dort ganzjährig als L bei der XY AG in Gd y, S-Straße yx, beschäftigt. Sein Wohnsitz befand sich im Berufungsjahr in gde X, M-Gasse xx.

Mit seiner am 17. August 2010 beim Finanzamt F eingelangten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2009 samt Beilagen begehrte der Bw. ua. unter dem Titel "Pendlerpauschale - tatsächlich zustehender Jahresbetrag (Kz 718)" die Berücksichtigung von 2.361,00 € [= 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 2009 vom 21. Oktober 2010. Dabei berücksichtigte es das sog. kleine Pendlerpauschale für eine einfache Fahrtstrecke von 40 bis 60 km mit einem jährlichen Pauschbetrag von 1.242,00 € als Werbungskosten und führte dazu begründend aus, dass Werbungskosten in Form des "großen" Pendlerpauschales gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 nur dann zustehen würden, wenn die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumindest hinsichtlich des halben Arbeitsweges nicht möglich oder nicht zumutbar sei.

Mit Schriftsatz vom 13. November 2010 erhob der Bw. gegen diesen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009 Berufung, und beantragte,

1. das Pendlerpauschale in Höhe von 2.361,00 € zu gewähren,
2. die Einkünfte iSd § 67 Abs. 1 EStG 1988 mit 15.094,60 € (23.070,96 CHF) festzusetzen, und
3. für den Fall, dass die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgelegt werde, eine mündliche Verhandlung vor dem gesamten Senat durchzuführen.

Begründend gab der steuerliche Vertreter des Bw. zum Berufungspunkt **"Pendlerpauschale"** im Wesentlichen an, dass sich auf Grund einer Fahrplanauskunft (www.vmobil.at) für die Strecke "X, M-Gasse xx, bis y, S-Straße yx" folgende Wegzeiten ergeben würden:

X, M-Gasse, <i>ab:</i>	y, S-Straße, <i>an:</i>	<i>Dauer:</i>
5.58 Uhr	7.31 Uhr	93 Minuten
6.28 Uhr	7.54 Uhr bzw. 8.01 Uhr	86 Minuten bzw. 93 Minuten
y, S-Straße, <i>ab:</i>	X, M-Gasse, <i>an:</i>	<i>Dauer:</i>
17.50 Uhr	19.14 Uhr	84 Minuten
17.59 Uhr	19.43 Uhr	104 Minuten
18.04 Uhr	19.43 Uhr	99 Minuten
18.29 Uhr	19.59 Uhr	90 Minuten
18.34 Uhr	20.14 Uhr	100 Minuten
18.59 Uhr	20.43 Uhr	104 Minuten

Der Bw. müsse auf der gegenständlichen Fahrtstrecke mehrmals umsteigen und schon bei geringfügigen Verspätungen komme es zu wesentlichen Fahrtzeitverlängerungen. In der Regel dauere der Arbeitsweg des Bw. für den Hinweg und die Rückfahrt mehr als drei Stunden.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 sei das "große" Pendlerpauschale zu gewähren, wenn zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke die Verwendung eines öffentlichen Verkehrsmittels nicht zumutbar sei. In § 16 EStG 1988 werde der Begriff "zumutbar" nicht weiter geregelt. Auf den Begriff der "Zumutbarkeit" werde vom Gesetzgeber an einer anderen Stelle eingegangen. Gemäß der Verordnung zu § 34 Abs. 8 EStG 1988 (BGBl. Nr. 624/1995) sei die tägliche Hin- und Rückfahrt zwischen dem Studienort und dem Wohnort noch zumutbar, wenn die tägliche Fahrtzeit unter Benützung der günstigsten öffentlichen Verkehrsmittel nicht mehr als eine Stunde betrage. Wenn der Bw. ein Student wäre, würde ihm daher die Verwendung eines Massenbeförderungsmittels nicht zugemutet werden können, da jede Fahrtverbindung

zwischen dem Wohnort und dem Arbeitsort länger als eine Stunde dauere.

Der Unabhängige Finanzsenat sei jedenfalls in zwei jüngst ergangenen Berufungsentscheidungen zum Ergebnis gelangt, dass eine Fahrtzeit von mehr als drei Stunden für den Hin- und Rückweg nicht mehr zumutbar sei (Verweis auf UFS 24.6.2010, RV/1060-W/10, sowie UFS 24.8.2010, RV/3242-W/09); der UFS habe diesbezüglich Folgendes ausgeführt:

""Zeitspannen von mehr als 90 Minuten je Fahrrichtung, wie sie Rz 255 LStR für Entfernungen ab 20 Kilometer zu entnehmen sind, entbehren somit einer gesetzlichen Grundlage. Die in den Richtlinien angegebenen Gesamtwegzeiten erweisen sich als Ergebnis rein schematischer Rechenoperationen im Sinne des ersten Satzes der Amtlichen Erläuterungen zu § 16 Abs. 1 Z 6 EStG (durchschnittliche Kfz-Fahrzeit für die Wegstrecke multipliziert mit 3). Mit dem Urteil gerecht und billig denkender Menschen ist eine tägliche (!) Gesamtwegzeit von bis zu fünf Stunden (bei einer durchschnittlichen Normalarbeitszeit von acht Stunden) nicht zu vereinbaren.""

Angemerkt sei noch, dass der Bw. auf Grund seiner Führungsfunktion in der Regel mehr als 42 Wochenstunden (Mindestarbeitszeit in Ln) arbeite. Unter Einrechnung einer Fahrtzeit von drei Stunden und einer täglichen Mindestarbeitszeit von 8,5 Stunden würde sich ohne Berücksichtigung von Pausen bereits ein Zeitaufwand von 11,4 Stunden ergeben.

Dem Bw. sei daher unter den gegebenen Umständen die Verwendung eines Massenbeförderungsmittels nicht zumutbar.

Zum Berufungspunkt **"Begünstigte Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 EStG"** brachte der steuerliche Vertreter des Bw. im Wesentlichen vor, dass die vom Bw. bezahlten Pensionskassenbeiträge von den sonstigen Bezügen nicht (anteilig) abzuziehen seien, da für die sonstigen Bezüge tatsächlich keine Pensionskassenbeiträge bezahlt worden seien. Die Pensionskassenbeiträge seien vom Bw. jeweils nur von den laufenden Bezügen einbehalten worden [7% vom versicherten Lohn (111.137,00 CHF bzw. 9.261,42 CHF monatlich)]. Der monatliche Grundlohn des Bw. habe im Kalenderjahr 2009 9.510,00 CHF betragen. Gemäß § 67 Abs. 12 EStG 1988 seien die auf die sonstigen Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 entfallenden Beiträge iSd § 62 Z 3, 4 und 5 EStG 1988 vor Anwendung des begünstigten Steuersatzes in Abzug zu bringen. Im gegenständlichen Fall entfielen auf die sonstigen Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 keine Beiträge iSd § 62 Z 3, 4 und 5 EStG 1988, da die zuvor erwähnten Beiträge lediglich von den laufenden Bezügen einbehalten worden seien. Die innerhalb des Jahressechstels zugeflossenen sonstigen Bezüge seien daher ohne Abzug der anteiligen Pensionskassenbeiträge zur Gänze gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 begünstigt.

Die mit einem festen Steuersatz versteuerten Bezüge seien um die auf sie entfallenden Sozialversicherungsbeiträge, Pflichtbeiträge und Wohnbauförderungsbeiträge (§ 62 Z 3 bis 5 EStG 1988) zu kürzen. Soweit die entsprechenden Beiträge nur von laufenden Bezügen erhoben würden, würden sie die mit dem festen Steuersatz versteuerten Bezüge nicht kürzen (Verweis auf Doralt, EStG¹⁴, § 67 Tz 125).

Mit Einkommensteuerbescheid 2009 (Berufungsvorentscheidung gemäß § 276 BAO) vom 30. März 2011 wies das Finanzamt diese Berufung als unbegründet ab; auf die zusätzliche Bescheidebegründung des Finanzamtes (Verf40) vom 29. März 2011 wird an dieser Stelle verwiesen.

Mit Schreiben vom 15. April 2011 beantragte der Bw., die gegenständliche Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen, wodurch die Berufung wiederum als unerledigt galt. In diesem Vorlageantrag wiederholte der steuerliche Vertreter des Bw. das Berufungsbegehren, verwies auf das oben dargelegte Berufungsvorbringen und brachte zum Punkt **"Pendlerpauschale"** noch vor, dass der Unabhängige Finanzsenat in seiner Entscheidung vom 24. August 2010, RV/3242-W/09, festgestellt habe, dass bei einer Fahrtzeit von mehr als 90 Minuten die Verwendung eines öffentlichen Verkehrsmittels in jedem Fall nicht mehr zumutbar sei. Da dies im gegenständlichen Fall zutreffe, stehe dem Bw. die große Pendlerpauschale zu.

Im Hinblick auf den Punkt **"Sonstige Bezüge"** führte die steuerliche Vertretung ergänzend aus, dass gemäß Art. 6 Abs. 2 letzter Satz des Gesetzes über die betriebliche Personalvorsorge (BPVG) vom 20. Oktober 1987 vorübergehende Lohnzulagen und zeitlich schwankende Einkommensteile durch angemessene Pauschalbeträge erfasst werden könnten. Sowohl die Pensionskassen in Ln als auch jene in der Schweiz gingen in der Praxis davon aus, dass Sonderzahlungen (13. Gehalt, 14. Gehalt, Boni, Prämien, etc) nur vorübergehende Lohnzulagen iSd des Art. 6 Abs. 2 PBVG darstellen und daher diese Lohnbestandteile nicht versichern würden. Laut dem (beiliegenden) Versicherungsausweis 2009 habe der anrechenbare Jahreslohn beim Bw. im Kalenderjahr 2009 133.140,00 CHF betragen; die bezogenen Bruttobezüge beliefen sich auf 171.964,45 CHF. Die vom Bw. im Kalenderjahr 2009 erhaltenen Sonderzahlungen seien daher offensichtlich überhaupt nicht versicherungspflichtig. Infolgedessen würden die vom Bw. im Kalenderjahr 2009 entrichteten BVG-Beiträge ausschließlich die laufenden Bezüge betreffen und könnten damit nicht aliquot bei den sonstigen Bezügen in Abzug gebracht werden.

Zugegebenermaßen könne man bei einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise die aliquote Berücksichtigung der geleisteten Pensionskassenbeiträge bei den sonstigen Bezügen begründen und diese fiktiv auf laufende Bezüge und auf sonstige Bezüge aufteilen. Auf Grund der nationalen gesetzlichen Vorschriften im Fn Ln unterlägen die sonstigen Bezüge in Ln nicht der Beitragspflicht. Der Unabhängige Finanzsenat habe bereits in mehreren Entscheidungen festgestellt, dass Sachverhalte nicht fingiert werden könnten, um zu einem sachgerechten Ergebnis zu gelangen (Verweis auf UFS 4.12.2007, RV/0235-F/07, Seite 17).

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

Im Rahmen eines Vorhalteverfahrens (vgl. Ergänzungsersuchen des Unabhängigen Finanzsenates vom 27. Mai 2011 bzw. vom 12. Juli 2012) wurde der Bw. ua. betreffend das strittige Pendlerpauschale ersucht, seine Dienstzeiten im Jahr 2009 anhand des Arbeitszeiterfassungssystems seiner Arbeitgeberin (konkrete Darstellung seiner geleisteten Arbeitszeiten im Jahr 2009 samt Arbeitsbeginn- sowie Arbeitsendzeiten) nachzuweisen und für den Fall, dass gegenständlich kein entsprechendes Zeiterfassungssystem verwendet wurde, eine Bestätigung seiner Arbeitgeberin betreffend seine Dienstzeiten im Jahr 2009 (Arbeitsbeginn sowie Arbeitsende an mehr als der Hälfte der Arbeitstage bezogen auf die einzelnen Monate im Jahr 2009) vorzulegen; dabei sollte von Seiten seiner Arbeitgeberin auch Auskunft darüber erteilt werden, wie flexibel er in der Einteilung seiner Arbeitszeit war. Weiters wurde der Bw. im Hinblick auf den Berufungspunkt "Aufteilung der Pensionsversicherungsbeiträge auf laufende und sonstige Bezüge" ersucht, eine Berechnung der in Rede stehenden Pensionskassenbeiträge (8.573,40 CHF) durch die zuständige Personalvorsorgestiftung (daraus hätte ua. klar hervorgehen sollen, wie die Personalvorsorgestiftung zum Stichtag "1. Jänner 2009" einen anrechenbaren Jahreslohn von 133.140,00 CHF bzw. einen versicherten Jahreslohn von 113.137,00 CHF ermittelt hat), das zum Stichtag gültige Reglement der Personalvorsorgestiftung (samt Anhang) sowie seinen Dienst-/Arbeitsvertrag vorzulegen.

Die gegenständlichen Ergänzungsersuchen blieben in der Folge - trotz entsprechender Urgezen - unbeantwortet.

Zur am 10. Juli 2013 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung ist der Bw. wie auch seine steuerliche Vertretung trotz ordnungsgemäßer Ladung nicht erschienen (auf die diesbezügliche Verhandlungsniederschrift wird verwiesen).

Der Unabhängige Finanzsenat (Berufungssenat) hat über die Berufung erwogen:

Vorerst wird darauf hingewiesen, dass die Abgabepflichtigen gemäß § 138 Abs. 1 BAO 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 haben. § 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. Es liegt im Übrigen gerade auch bei auslandsbezogenen Sachverhaltselementen am Abgabepflichtigen, Beweise für die Aufhellung derartiger Sachverhalte beizuschaffen. 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 hinreichend nachgekommen ist.

Zu den einzelnen Berufungspunkten:

1) Sonstige Bezüge gemäß § 67 EStG 1988:

Beiträge im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 können gemäß § 62 Z 4 EStG 1988 bei der laufenden Lohnverrechnung berücksichtigt werden, wenn die Beiträge vom Arbeitgeber einbehalten und unmittelbar an die Versicherungsanstalt abgeführt werden.

Nach § 67 Abs. 12 EStG 1988 idF des Strukturanpassungsgesetzes 1996, BGBl. Nr. 201/1996, sind Beiträge im Sinne des § 62 Z 3 bis 5 EStG 1988, so weit sie auf sonstige Bezüge entfallen, vor Anwendung des festen Steuersatzes von diesen Bezügen in Abzug zu bringen. So weit sonstige Bezüge gemäß § 67 Abs. 2 EStG 1988 wie ein laufender Bezug nach dem Lohnsteuertarif zu versteuern sind (Sechstelüberschreitung), sind die auf die Sechstelüberschreitung entfallenden anteiligen Beiträge beim laufenden Bezug zu berücksichtigen.

Auch bei der Berücksichtigung der obgenannten Beiträge als Werbungskosten bei der nachträglichen (Arbeitnehmer-)Veranlagung - eine Ungleichbehandlung von Lohnsteuerpflichtigen und zur Einkommensteuer veranlagten Personen wäre sachlich ungerechtfertigt, verfassungsrechtlich bedenklich und widerspräche dem in einem Rechtsstaat unverzichtbaren Postulat der steuerlichen Gerechtigkeit - hat eine (im gegenständlichen Fall unstrittige) systematisch richtige Aufteilung in Beiträge für laufende und sonstige Bezüge zu erfolgen.

Im Hinblick auf die hier strittigen Pensionskassenbeiträge bringt der steuerliche Vertreter des Bw. im Vorlageantrag vor, dass gemäß Art. 6 Abs. 2 letzter Satz BPVG vorübergehende Lohnzulagen und zeitlich schwankende Einkommensteile durch angemessene Pauschalbeträge erfasst werden könnten und sowohl die Lner als auch die Schweizer Pensionskassen in der Praxis davon ausgingen, dass Sonderzahlungen (13. Gehalt, 14. Gehalt, Boni, Prämien, etc) nur vorübergehende Lohnzulagen iSd des Art. 6 Abs. 2 PBVG darstellen und daher diese Lohnbestandteile *nicht* versichern würden.

Diesem im Übrigen unbewiesenen Vorbringen ist zu erwidern, dass die in Rede stehenden Sonderzahlungen, insbesondere der 13. und 14. Gehalt, nach Ansicht des Senates keinesfalls als *vorübergehende* bzw. *zeitlich befristete* Lohnzulagen einzustufen sind und damit jedenfalls mitzuversichern sind. Die in Rede stehenden Sozialversicherungsbeiträge werden damit nicht ausschließlich aus den laufenden Bezügen errechnet [vgl. Art. 6 des Lnen Gesetzes über die betriebliche Personalvorsorge (BPVG), LGBl. Nr. 12/1988, iVm Art. 3 der Verordnung zum ge-

nannten Gesetz, LGBl. 40/1988, bzw. Art. 16 "Lohngrundlagen" des Vorsorgereglements der LLB Vorsorgestiftung für Ln (gültig ab 1. Januar 2007), wonach die Pensionskassenbeiträge grundsätzlich vom letzten bekannten maßgebenden Jahreslohn bemessen werden und dieser wiederum grundsätzlich dem AHV-pflichtigen Jahreseinkommen entspricht; nach Art. 38 Abs. 2 des Lnen Gesetzes über die Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHVG) umfasst der maßgebende Lohn insbesondere auch Teuerungs- und andere Lohnzulagen, Provisionen, Gratifikationen, Naturalleistungen, Ferien- und Feiertagsentschädigungen und ähnliche Bezüge, ferner Trinkgelder, soweit diese einen wesentlichen Bestandteil des Arbeitsentgeltes darstellen].

Der anrechenbare Jahreslohn entspricht somit grundsätzlich dem AHV-pflichtigen Jahreseinkommen (brutto) und bildet die Grundlage für die Berechnung des versicherten Jahreslohnes. Der versicherte Jahreslohn bildet die Grundlage für Beiträge und Leistungen und wird gemäß BPVG wie folgt berechnet (Stand 1.1.2009):

<i>Maximal zu versichernder Lohn/anrechenbarer Lohn (dreifache maximale AHV-Altersrente)</i>	<i>82.080,00 SFr</i>
<i>abzüglich Freibetrag/Koordinationsabzug (minimale AHV-Altersrente)</i>	<i>13.680,00 SFr</i>
<i>Maximal versicherter Lohn</i>	<i>68.400,00 SFr</i>

Ein übersteigender Lohn zählt zur freiwilligen (überobligatorischen) Vorsorge. Betriebe können freiwillig in ihrem Reglement einen höheren Lohn versichern, zB keinen Freibetrag abziehen oder die Lohnobergrenze von 82.080,00 SFr aufheben.

Selbst dann, wenn bei der Beitragsberechnung von der Höchstbemessungsgrundlage bzw. Höchstgrenze ausgegangen wird, entfallen Beiträge anteilig auch auf die sonstigen Bezüge, weil auch die Höchstbemessungsgrundlage als begrenzter maßgeblicher Lohn auf Basis von laufendem und sonstigem Bezug berechnet wird.

Nachdem der Bw. trotz entsprechender Vorhaltungen eine Berechnung der in Rede stehenden Pensionskassenbeiträge (8.573,40 CHF) durch die zuständige Personalvorsorgestiftung, das zum Stichtag gültige Reglement der Personalvorsorgestiftung (samt firmenspezifischem Anhang) sowie seinen Dienst-/Arbeitsvertrag nicht vorgelegt hat, war auf Grund der obigen Überlegungen davon auszugehen, dass die strittigen Beiträge anteilig auch auf die sonstigen Bezüge entfallen, und waren folgedessen die Pensionskassenbeiträge des Bw. unter Berücksichtigung des Jahressechstels im Verhältnis der sonstigen Bezüge zu den Gesamtbezügen aufzuteilen und die auf die sonstigen Bezüge entfallenden Beiträge bei diesen abzuziehen (die diesbezügliche Ermittlung der auf die sonstigen Bezüge entfallenden Werbungskosten durch das Finanzamt blieb im Übrigen ansonsten unangefochten).

Dem diesbezüglichen Berufungsbegehren war daher ein Erfolg zu versagen.

2) Pendlerpauschale:

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 40 bis 60 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.

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 bis 31.12.2010		
	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 bis 31.12.2010		
	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 €

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 Zu-

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, EStG¹³, § 16 Tz 107; 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).

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 Tarifkilometern 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, 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 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 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. 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, EStG¹³, § 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].

Unter Zugrundelegung dieser Überlegungen ist im gegenständlichen Fall für die Zurücklegung der Wegstrecke zwischen der Wohnung des Bw. (gde X, M-Gasse xx) und dem Bahnhof X eine

Fahrt mit dem Privat-Pkw (nach Routenplaner "ViaMichelin": Entfernung: 1,9 km, Zeit: 4 Minuten; siehe dazu Stadtplan X unter <http://www.X.at/ext/stplan/index.html>), eine ÖBB-Zugfahrt vom Bahnhof X nach Bahnhof F (26 Tarif km; je nach Zuggattung zwischen 14 und 32 Minuten) und die Nutzung des L-Busses (Linienabab) von F Bahnhof (Vorplatz) nach y P (ca. 15 km nach Routenplaner "ViaMichelin"; 36 min) sowie ein Fußweg von der Bushaltestelle y P zur Arbeitsstätte (Gd y, S-Straße yx; ca. 400 m, ca. 6 Minuten; siehe dazu auch unter <http://map.search.ch/y/s-straße-yx>) zu unterstellen.

Bezogen auf die Arbeitszeiten des Bw. im Berufungsjahr (der Bw. hat trotz Vorhaltes seine konkreten Arbeitszeiten nicht bekannt gegeben; der Berufungssenat geht daher nunmehr von den Schalter- (Montag bis Freitag: 8.00 Uhr bis 16.30 Uhr) bzw. den Büroöffnungszeiten (Montag bis Freitag: 8.00 Uhr bis 17.30 Uhr) der Arbeitsgeberin des Bw. aus; siehe diesbezüglich unter <http://www.xyz.li/xyz/xyz.nsf/PageId/oeffnungszeiten>; angesichts der Führungsfunktion des Bw. war von gleitender Arbeitszeit auszugehen) war im konkreten Fall 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 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:

- Privat-Pkw Wohnung in X ab ca. 6.13 Uhr/Bahnhof X an 6.17 Uhr, Park- bzw. Umsteigezeit ca. 5 Minuten, ÖBB-Rex X Bahnhof ab 6.22 Uhr/Bahnhof F an 6.43 Uhr, Weiterfahrt mit dem L-Bus (Linieab, F-Sw-N-y) F Bahnhof (Vorplatz) ab 6.50 Uhr/y P an 7.23 Uhr, Fußweg (ca. 6 Minuten) ab y P zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte an 7.29 Uhr, oder

- Privat-Pkw Wohnung in X ab ca. 6.53 Uhr/Bahnhof X an 6.57 Uhr, Park- bzw. Umsteigezeit ca. 5 Minuten, ÖBB-EC X Bahnhof ab 7.00 Uhr/Bahnhof F an 7.17 Uhr, Weiterfahrt mit dem L-Bus (Linieab, F-Sw-N-y) F Bahnhof (Vorplatz) ab 7.20 Uhr/y P an 7.53 Uhr, Fußweg (ca. 6 Minuten) ab y P zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte an 7.59 Uhr.

Rückfahrt:

- Fußweg (ca. 6 Minuten) Arbeitsstätte zur Bushaltestelle y P ab 16.54 Uhr, Wartezeit bis 17.02 Uhr, L-Bus (Linieab, y-N-Sw-F) y P ab 17.02 Uhr/F Bahnhof (Vorplatz) an 17.36 Uhr, Weiterfahrt mit ÖBB-EC Bahnhof F ab 17.50 Uhr/X Bahnhof an 18.12 Uhr, Umsteigezeit auf Pkw ca. 5 Minuten, Privat-Pkw Bahnhof X ab 18.17 Uhr/Wohnung des Bw. in X an 18.21 Uhr,

- Fußweg (ca. 6 Minuten) Arbeitsstätte zur Bushaltestelle y P ab 17.24 Uhr, Wartezeit bis 17.32 Uhr, L-Bus (Linieab, y-N-Sw-F) y P ab 17.32 Uhr/F Bahnhof (Vorplatz) an 18.06 Uhr, Wartezeit und Weiterfahrt mit ÖBB-Rex Bahnhof F ab 18.16 Uhr/X Bahnhof an 18.37 Uhr, Umsteigezeit auf Pkw ca. 5 Minuten, Privat-Pkw Bahnhof X ab 18.42 Uhr/Wohnung des Bw. in X an 18.46 Uhr, oder

- Fußweg (ca. 6 Minuten) Arbeitsstätte zur Bushaltestelle y P ab 17.54 Uhr, Wartezeit bis 18.02 Uhr, L-Bus (Linieab, y-N-Sw-F) y P ab 18.02 Uhr/F Bahnhof (Vorplatz) an 18.36 Uhr, Weiterfahrt mit ÖBB-EC Bahnhof F ab 18.44 Uhr/X Bahnhof an 19.01 Uhr, Umsteigezeit auf Pkw ca. 5 Minuten, Privat-Pkw Bahnhof X ab 19.06 Uhr/Wohnung des Bw. in X an 19.10 Uhr.

Angesichts dieser Verkehrsverbindungen gelangte der Berufungssenat 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.

Dem Einwand, wonach der Bw. auf der gegenständlichen Fahrtstrecke mehrmals umsteigen müsse, ist zu entgegnen, dass eine derartige Auslegung des Begriffes der Unzumutbarkeit nach Ansicht des Senates dem Gesetz nicht entnommen werden kann. Zum Vorbringen, wonach es schon bei geringfügigen Verspätungen zu wesentlichen Fahrtzeitverlängerungen komme, ist zu sagen, dass damit allein schon auf Grund des Überwiegensgrundsatzes nichts gewonnen ist. Die Gewährung des sog. großen Pendlerpauschales ist im Übrigen ausschließlich nach objektiven Kriterien der Benützungsmöglichkeit des öffentlichen Verkehrsmittels *auf mehr als der halben Fahrtstrecke* zu beurteilen. An dieser Stelle wird auch nochmals darauf hingewiesen, dass der Gesetzgeber des EStG 1988 grundsätzlich für Fahrten des Dienstnehmers zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nicht den Individualverkehr und die Benützung eines Kfz, sondern die Benützung eines Massenbeförderungsmittels steuerlich berücksichtigt wissen will.

Zur Frage, ob gegenständlich von Unmöglichkeit wegen langer Anfahrtszeit auszugehen ist oder nicht, ist Folgendes zu sagen:

Bezogen auf die oben dargestellten amtlichen Erläuterungen wie auch auf die der einheitlichen Verwaltungsübung dienende Verwaltungspraxis kann im konkreten Fall - entsprechend der obigen Darstellung des Arbeitsweges des Bw. bzw. der oben angegebenen Abfahrts- und Ankunftszeiten (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt) - nicht von einer auf Grund langer Wegzeit verwirklichten "Unzumutbarkeit" der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel ausgegangen werden, zumal die (einfache) Wegzeit bei kombinierter Benützung privater und öffentlicher Verkehrsmittel weder *überwiegend* 90 Minuten überschreitet noch mehr als drei Mal so lang ist wie jene mit dem Pkw [mittels Routenplaner "ViaMichelin" (empfohlene Strecke; bei Nutzung der A14 und A13) ermittelt sich als maßgebliche Vergleichsgröße eine (einfache) Fahrtdauer mit dem Pkw von 41 Minuten].

Zum Einwand, wonach dem Bw. auch unter Verweis auf den Zumutbarkeitsbegriff gemäß der Verordnung zu § 34 Abs. 8 EStG 1988 (BGBl. Nr. 624/1995) die Verwendung eines Massenbe-

förderungsmittels nicht zugemutet werden könne, da jede Fahrtverbindung zwischen dem Wohnort und dem Arbeitsort länger als eine Stunde dauere, ist vollständigkeitshalber noch zu sagen, dass einerseits die Überlegungen bzw. ergänzenden Regelungen des Gesetzgebers zu § 34 Abs. 8 EStG 1988 für den Bereich des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 keine Verbindlichkeit schaffen und andererseits bei der Berechnung der täglichen Fahrzeit zum und vom Studienort unter Benützung der günstigsten öffentlichen Verkehrsmittel Fußwege, Fahrten am Wohnort und am Studienort sowie Wartezeiten vor Beginn und nach Ende des Unterrichts unberücksichtigt bleiben (es kommt nur auf die Dauer der Fahrten zwischen den zwei Orten an) und dabei auch geringfügige Überschreitungen der Fahrzeit in einer Richtung in Kauf zu nehmen sind (vgl. dazu Jakom/Baldauf EStG, 2013, § 34 Tzen 77 ff). Angesichts der oben dargelegten Abfahrts- und Ankunftszeiten wäre somit auch unter Heranziehung dieses Zumutbarkeitsbegriffes für den Bw. nichts gewonnen.

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. Der Vorgehensweise des Finanzamtes im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2009 vom 21. Oktober 2010, nämlich der Berücksichtigung des sog. kleinen Pendlerpauschales nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988 für eine einfache Fahrstrecke von 40 bis 60 km in Höhe von **1.242,00 €**, war daher zuzustimmen und war sohin - gerade auch im Sinne einer gleichmäßigen Besteuerung aller Steuerpflichtigen - dem hier in Rede stehenden Berufsbegehren ein Erfolg zu versagen.

Gesamthaft war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 12. Juli 2013