



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Gde X, S-Straße 46, vom 2. April 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes K vom 11. 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:	<b>6.185,37 €</b> <b>30.006,81 €</b>
Berechnung der Einkommensteuer:	
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit: Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug Sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag Pauschbetrag für Werbungskosten	36.159,00 €  <b>- 5.190,19 €</b> - 132,00 €  30.836,81 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	30.836,81 €
(Topf-)Sonderausgaben Kirchenbeitrag	- 730,00 € - 100,00 €
Einkommen	30.006,81 €
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt: (30.006,81 - 25.000,00) x 11.335,00 / 26.000,00 + 5.750,00	7.932,78 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	7.932,78 €
Verkehrsabsetzbetrag	- 291,00 €
Grenzgängerabsetzbetrag	- 54,00 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	7.587,78 €
Steuer sonstige Bezüge	276,75 €
Einkommensteuer	7.864,53 €
Ausländische Steuer	- 1.679,16 €
Festgesetzte Einkommensteuer	6.185,37 €

## Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge kurz: Bw.) bezog im Berufungsjahr nichtselbständige Einkünfte als Grenzgänger nach XY. Er war dort ganzjährig bei der Fa. U AG in Gd Y, A-Straße 8, beschäftigt. Sein Wohnsitz befand sich im Berufungsjahr bis 28. Februar 2007 in G Z, H-Straße 25, und ab 1. März 2007 in Gde X, S-Straße 46 (vgl. entsprechende Anfrage aus dem Zentralen Melderegister; siehe auch die Ausführungen des Finanzamtes Z im Zusammenhang mit der Aktenabtretung, Verf 58).

Mit seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2007 vom 1. April 2008 samt Beilagen begehrte der Bw. ua. unter dem Titel *“Pendlerpauschale”* die Berücksichtigung von 1.957,50 € [jährlicher Pauschbetrag (sog. große Pendlerpauschale) gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 für eine einfache Fahrtstrecke ab 40 km] als Werbungskosten. Begründend erklärte er in diesem Zusammenhang, dass die kürzeste Strecke (Autokilometerangabe) zwischen seiner der Arbeitsstätte nächstgelegenen Wohnung (Gde X, S-Straße 46) und der Arbeitsstätte (Gd Y, A-Straße 8) 55 km betrage und er kein öffentliches Verkehrsmittel benützen könne, weil zu Arbeitsbeginn oder Arbeitsende die Fahrzeit bei Benützung des schnellsten öffentlichen Verkehrsmittel unzumutbar lang sei (vgl. die vorgelegte Erklärung zur Berücksichtigung des Pendlerpauschales ab 1.7.2007, L 34).

Nach vorerst erklärungskonformer Veranlagung des Bw. zur Einkommensteuer 2007 hob das Finanzamt diesen Einkommensteuerbescheid 2007 vom 6. November 2008 mittels Bescheid vom 11. März 2009 gemäß § 299 BAO auf und erließ in der Folge den angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2007 vom 11. März 2009. Dabei berücksichtigte es (nur) das sog. kleine Pendlerpauschale für eine einfache Fahrtstrecke ab 40 km mit einem jährlichen Pauschbetrag von 1.030,50 € als Werbungskosten. Begründend führte es dazu aus, dass dem Bw. bei bestmöglicher Kombination von Massenbeförderungsmittel- und Individualverkehrsmittel („Park an Ride“) an den überwiegenden Arbeitstagen die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels für die Strecke Wohnung - Arbeitsstätte - Wohnung durchaus möglich und zumutbar (die zumutbare Wegzeit für die einfache Wegstrecke betrage laut Gesetzgeber 2,5 Stunden) sei.

Mit Schriftsatz vom 2. April 2009 erhob der Bw. dagegen Berufung und erklärte dazu, dass die Wegstrecke wohl mit öffentlichen Verkehrsmitteln knapp innerhalb der 2,5 Stunden zu bewältigen sei, jedoch diese ihm zu seinen vorgeschriebenen Arbeitszeiten nicht zur Verfügung stünden. Arbeitsbeginn sei um 6.00 Uhr morgens und der erste Bus gehe um 6.02 Uhr ab der S-Straße in X. Daher könne er diese Wegstrecke ausschließlich mit dem eigenen Pkw zurücklegen und beantrage er daher nochmals die große Pendlerpauschale.

Im Rahmen eines Vorhalteverfahrens (vgl. das Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 23. April 2009, wonach der Bw. ersucht wurde, eine Bestätigung seines Arbeitgebers betreffend seine Arbeitszeiten, Stempeluhraufzeichnungen des gesamten Jahres 2007 sowie den Arbeitsvertrag und allgemeine Arbeitszeitregelungen seines Arbeitgebers nachzureichen) legte der Bw. per Fax eine Bestätigung seiner Arbeitgeberin vom 5. Mai 2009 vor, wonach diese ua. erklärte, dass der Bw. auf Grund seiner oftmals unregelmäßigen Arbeitszeiten und der hohen Flexibilität seiner Arbeitseinsätze das Privatauto für den Arbeitsweg benötige.

Mit Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer 2007 vom 23. Juni 2009 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab; begründend führte es dabei im Wesentlichen aus, dass auf Grund dieser Bestätigung nicht festgestellt werden könne, ob das große Pendlerpauschale zustehe.

Mit als Vorlageantrag zu wertendem Schriftsatz (Fax) vom 20. Juli 2009 legte der Bw. ua. seinen Arbeitsvertrag, sein Mitarbeiter-Handbuch und Stempeluhrkopien bzw. Zeitausweise für Jänner bis Dezember 2007 vor.

***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:

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

Unzumutbarkeit der Benützung von Massenverkehrsmitteln ist nach der Verwaltungspraxis (vgl. Sailer/Bernold/Mertens, 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 Verfügung, ist bei Ermittlung der Wegzeit immer von der Benützung des schnellsten öffentlichen Verkehrsmittels (zB Schnellzug statt Regionalzug, Eilzug statt Autobus) auszugehen. Darüber hinaus ist eine optimale Kombination zwischen Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel (zB Park and Ride) *zu unterstellen*. 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 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, EStG<sup>9</sup>, § 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 des Arbeitsweges auf der Wegstrecke zwischen der Wohnung des Bw. in Z (H-Straße 25) bzw. dem Bahnhof Z bzw. zwischen der Wohnung des Bw. in X (S-Straße 46) und dem Bahnhof D eine Fahrt mit dem Privat-Pkw (vom Routenplaner "ViaMichelin" empfohlene Strecke: 3 km, Zeit: 5 Minuten bzw. 8 km, 14 Minuten), weiters eine Zugfahrt vom Bahnhof Z bzw. Bahnhof D nach Bahnhof K (39 Tarif km, 44 Minuten bzw. 26 Tarif km, 30 Minuten jeweils mit dem Regionalzug), eine Fahrt mit dem XY-Bus (alternativ auch die Nutzung des Regionalzuges zwischen Bahnhof K und SV) von K Bahnhof (Vorplatz) nach Y R mit Umsteigen in SP (vom Routenplaner "ViaMichelin" empfohlene Strecke: 25,8 km, 57 Minuten) sowie ein Fußweg von der Bushaltestelle Y R zur Arbeitsstätte (ca. 200 m bzw. 5 Minuten; vgl. dazu Ortsplan Y unter <http://map.search.ch/>) zu unterstellen.

Alternativ kann der Arbeitsweg auch durch Zurücklegung der Wegstrecke zwischen der Wohnung des Bw. in Z bzw. in X und dem Bahnhof M bzw. dem Bahnhof A jeweils mit dem Privat-Pkw (vom Routenplaner "ViaMichelin" empfohlene Strecke: 5,5 km, Zeit: 11 Minuten bzw. 6,5 km, 13 Minuten), weiters durch eine Zugfahrt vom Bahnhof M bzw. vom Bahnhof A nach Bahnhof B (50 Tarif km, 57 Minuten bzw. 47 Tarif km, 55 Minuten mit dem Regionalzug) bzw. nach Bahnhof T (50 Tarif km, 57 Minuten bzw. 47 Tarif km, 55 Minuten jeweils mit dem Regionalzug), durch eine Fahrt mit dem XY-Bus von Bahnhof B bzw. von Bahnhof T nach Y R (13 km, ca. 30 Minuten bzw. ca. 3,5 km, ca. 10 Minuten) sowie durch einen Fußweg von der

Bushaltestelle Y R zur Arbeitsstätte (ca. 200 m bzw. 5 Minuten; vgl. dazu Ortsplan Y unter <http://map.search.ch/>) bewältigt werden.

Bezogen auf die vom Bw. angegebenen Dienstzeiten (entsprechend der vom Bw. vorgelegten Stempeluhrkopien bzw. der Zeitrachweise für Jänner bis Dezember 2007 begann der Bw. seine Arbeit *überwiegend* zwischen 6.45 Uhr und 7.30 Uhr und beendete er diese *überwiegend* zwischen 15.45 Uhr und 17.05 Uhr; der Bw. hatte gleitende Arbeitszeit) 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]:

### ***Wohnort Z - Arbeitsstätte Y - Wohnort Z***

***(Jänner u. Februar 2007):***

#### ***Hinfahrt:***

- Privat-Pkw Wohnung in Z ab ca. 4.50 Uhr/Bahnhof Z an ca. 4.55 Uhr, Park-, Umsteige- bzw.

Wartezeit ca. 5 Min, ÖBB-OEC Bahnhof Z ab 5.00 Uhr/Bahnhof K an 5.22 Uhr, Weiterfahrt mit dem ÖBB-Regionalzug Bahnhof K ab 5.30 Uhr/Bahnhof SV an 5.48 Uhr, Übergang (1 Min), Fahrt mit dem XY-Bus (Linie Z) SP ab 5.50 Uhr/Bus- haltestelle Y R an 6.12 Uhr, Fußweg (ca. 5 Min) ab Y R zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte an 6.17 Uhr;

- Privat-Pkw Wohnung in Z ab ca. 5.05 Uhr/Bahnhof M an ca. 5.16 Uhr, Park-, Umsteige- bzw.

Wartezeit ca. 5 Minuten, S-Bahn Bahnhof M ab 5.21 Uhr/Bahnhof B an 5.59 Uhr, Fahrt mit dem XY-Bus (Linie Y) Bahnhof B ab 6.03 Uhr/Y R an 6.32 Uhr, Fußweg (ca. 5 Minuten) ab Y R zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte an 6.37 Uhr;

- Privat-Pkw Wohnung in Z ab ca. 5.05 Uhr/Bahnhof M an ca. 5.16 Uhr, Park-, Umsteige- bzw.

Wartezeit ca. 5 Minuten, S-Bahn Bahnhof M ab 5.21 Uhr/Bahnhof T an 6.18 Uhr, Fahrt mit dem XY-Bus (Linie Z) Bahnhof T ab 6.33 Uhr/Y R an 6.43 Uhr, Fußweg (ca. 5 Minuten) ab Y R zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte an 6.48 Uhr;

- Privat-Pkw Wohnung in Z ab ca. 5.06 Uhr/Bahnhof Z an ca. 5.11 Uhr, Park-, Umsteige- bzw.

Wartezeit ca. 5 Min, ÖBB-Regionalzug Bahnhof Z ab 5.16 Uhr/Bahnhof K an 6.00 Uhr, Übergang (2 Min), Fahrt mit dem XY-Bus (Linie X) K Bahnhof (Vorplatz) ab 6.05 Uhr/SP an 6.37 Uhr, Umsteigen und Weiterfahrt mit dem XY-Bus (Linie Y) ab SP 6.40 Uhr/Y R an 7.02 Uhr, Fußweg (ca. 5 Min) ab Y R zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte an 7.07 Uhr;

- Privat-Pkw Wohnung in Z ab ca. 5.36 Uhr/Bahnhof Z an ca. 5.41 Uhr, Park-, Umsteige- bzw.

Wartezeit ca. 5 Minuten, ÖBB-Regionalzug Bahnhof Z ab 5.46 Uhr/Bahnhof K an 6.30 Uhr, Weiterfahrt mit dem ÖBB-Regionalzug Bahnhof K ab 6.33 Uhr/Bahnhof SV an 6.51 Uhr, Übergang (1 min), Fahrt

mit dem XY-Bus (LinieXY) SP ab 7.00 Uhr/Y R an 7.22 Uhr, Fußweg (ca. 5 Minuten) ab Y R zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte an 7.27 Uhr.

### **Rückfahrt:**

- Fußweg (ca. 5 Minuten) von der Arbeitsstätte ab ca. 15.38 Uhr zur Bushaltestelle Y R, XY-Bus (LinieZ) Y R ab 15.43 Uhr/NP an 15.56 Uhr, XY-Bus (LinieT) VP ab 16.02 Uhr/K Bahnhof (Vorplatz) an 16.38 Uhr, Übergang (2 Minuten), Wartezeit, ÖBB-Rex Bahnhof K ab 16.46 Uhr/Bahnhof Z an 17.15 Uhr, Umsteigezeit auf Pkw ca. 5 Minuten, Privat-Pkw Bahnhof Z ab 17.20 Uhr/Wohnung des Bw. in Z an 17.25 Uhr;

- Fußweg (ca. 5 Minuten) von der Arbeitsstätte ab ca. 15.48 Uhr zur Bushaltestelle Y R, XY-Bus (LinieY) Y R ab 15.53 Uhr/SP an 16.18 Uhr, XY-Bus (LinieX) SP ab 16.20 Uhr/K Bahnhof (Vorplatz) an 16.54 Uhr, Übergang (2 Minuten), Wartezeit, ÖBB-Regionalzug Bahnhof K ab 16.58 Uhr/Bahnhof Z an 17.42 Uhr, Umsteigezeit auf Pkw ca. 5 Minuten, Privat-Pkw Bahnhof Z ab 17.47 Uhr/Wohnung des Bw. in Z an 17.52 Uhr;

- Fußweg (ca. 5 Minuten) von der Arbeitsstätte ab ca. 16.08 Uhr zur Bushaltestelle Y R, XY-Bus (LinieZ) Y R ab 16.13 Uhr/NP an 16.26 Uhr, XY-Bus (LinieT) VP ab 16.32 Uhr/K Bahnhof (Vorplatz) an 17.08 Uhr, Übergang (2 Minuten), Wartezeit, ÖBB-Rex Bahnhof K ab 17.16 Uhr/Bahnhof Z an 17.45 Uhr, Umsteigezeit auf Pkw ca. 5 Minuten, Privat-Pkw Bahnhof Z ab 17.50 Uhr/Wohnung des Bw. in Z an 17.55 Uhr;

- Fußweg (ca. 5 Minuten) von der Arbeitsstätte ab ca. 16.28 Uhr zur Bushaltestelle Y R, XY-Bus (LinieXY) Y R ab 16.33 Uhr/SP an 16.58 Uhr, Übergang (1 Minute), ÖBB-Regionalzug SV ab 17.05 Uhr/Bahnhof K an 17.24 Uhr, ÖBB-Regionalzug Bahnhof K ab 17.28 Uhr/Bahnhof Z an 18.12 Uhr, Umsteigezeit auf Pkw ca. 5 Minuten, Privat-Pkw Bahnhof Z ab 18.17 Uhr/Wohnung des Bw. in Z an 18.22 Uhr;

- Fußweg (ca. 5 Minuten) von der Arbeitsstätte ab ca. 16.38 Uhr zur Bushaltestelle Y R, XY-Bus (LinieZ) Y R ab 16.43 Uhr/NP an 16.56 Uhr, XY-Bus (LinieT) VP ab 17.02 Uhr/K Bahnhof (Vorplatz) an 17.38 Uhr, Übergang (2 Minuten), Wartezeit, ÖBB-Rex Bahnhof K ab 17.45 Uhr/Bahnhof Z an 18.15 Uhr, Umsteigezeit auf Pkw ca. 5 Minuten, Privat-Pkw Bahnhof Z ab 18.20 Uhr/Wohnung des Bw. in Z an 18.25 Uhr;

- Fußweg (ca. 5 Minuten) von der Arbeitsstätte ab ca. 16.58 Uhr zur Bushaltestelle Y R, XY-Bus (LinieYX) Y R ab 17.03 Uhr/SP an 17.28 Uhr, Übergang (1 Minute), ÖBB-Regionalzug SV ab 17.37 Uhr/Bahnhof K an 17.55 Uhr, ÖBB-Regionalzug Bahnhof K ab 17.58 Uhr/Bahnhof Z an 18.42 Uhr, Umsteigezeit auf Pkw ca. 5 Minuten, Privat-Pkw Bahnhof Z ab 18.47 Uhr/Wohnung des Bw. in Z an 18.52 Uhr;

- Fußweg (ca. 5 Minuten) von der Arbeitsstätte ab ca. 17.28 Uhr zur Bushaltestelle Y R, XY-Bus (LinieXY) Y R ab 17.33 Uhr/SP an 17.58 Uhr, Übergang (1 Minute), ÖBB-Regionalzug SV ab 18.07 Uhr/Bahnhof K an 18.25 Uhr, ÖBB-Regionalzug Bahnhof K ab 18.28 Uhr/Bahnhof Z an

19.12 Uhr, Umsteigezeit auf Pkw ca. 5 Minuten, Privat-Pkw Bahnhof Z ab 19.17 Uhr/Wohnung des Bw. in Z an 19.22 Uhr.

### **Wohnort X - Arbeitsstätte Y - Wohnort X**

**(März bis Dezember 2007):**

#### **Hinfahrt:**

- Privat-Pkw Wohnung in X ab ca. 4.50 Uhr/Bahnhof D an ca. 5.04 Uhr, Park-, Umsteige- bzw.

Wartezeit ca. 5 Min, ÖBB-OEC Bahnhof D ab 5.09 Uhr/Bahnhof K an 5.22 Uhr, Weiterfahrt mit dem ÖBB-Regionalzug Bahnhof K ab 5.30 Uhr/Bahnhof SV an 5.48 Uhr, Übergang (1 Min), Fahrt mit dem XY-Bus (Linie Z) SP ab 5.50 Uhr/Y R an 6.12 Uhr, Fußweg (ca. 5 Min) ab Y R zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte an 6.17 Uhr;

- Privat-Pkw Wohnung in X ab ca. 5.05 Uhr/Bahnhof A an ca. 5.18 Uhr, Park-, Umsteige- bzw.

Wartezeit ca. 5 Min, S-Bahn Bahnhof A ab 5.23 Uhr/Bahnhof B an 5.59 Uhr, Fahrt mit dem XY-Bus (Linie Y) Bahnhof B ab 6.03 Uhr/Y R an 6.32 Uhr, Fußweg (ca. 5 Min) ab Y R zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte an 6.37 Uhr;

- Privat-Pkw Wohnung in X ab ca. 5.05 Uhr/Bahnhof A an ca. 5.18 Uhr, Park-, Umsteige- bzw.

Wartezeit ca. 5 Min, S-Bahn Bahnhof A ab 5.23 Uhr/Bahnhof T an 6.18 Uhr, Fahrt mit dem XY-Bus (Linie Z) Bahnhof T ab 6.33 Uhr/Y R an 6.43 Uhr, Fußweg (ca. 5 Min) ab Y R zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte an 6.48 Uhr;

- Privat-Pkw Wohnung in X ab ca. 5.13 Uhr/Bahnhof D an ca. 5.27 Uhr, Park-, Umsteige- bzw.

Wartezeit ca. 5 Min, ÖBB-Regionalzug Bahnhof D ab 5.32 Uhr/Bahnhof K an 6.00 Uhr, Übergang (2 Min), Fahrt mit dem XY-Bus (Linie X) K Bahnhof (Vorplatz) ab 6.05 Uhr/SP an 6.37 Uhr, Umsteigen und Weiterfahrt mit dem XY-Bus (Linie Y) ab SP 6.40 Uhr/Y R an 7.02 Uhr, Fußweg (ca. 5 Min) ab Y R zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte an 7.07 Uhr;

- Privat-Pkw Wohnung in X ab ca. 5.43 Uhr/Bahnhof D an ca. 5.57 Uhr, Park-, Umsteige- bzw.

Wartezeit ca. 5 Min, ÖBB-Regionalzug Bahnhof D ab 6.02 Uhr/Bahnhof K an 6.30 Uhr, Weiterfahrt mit dem ÖBB-Regionalzug Bahnhof K ab 6.33 Uhr/Bahnhof SV an 6.51 Uhr, Übergang (1 Min), Fahrt mit dem XY-Bus (Linie XY) SP ab 7.00 Uhr/Y R an 7.22 Uhr, Fußweg (ca. 5 Min) ab Y R zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte an 7.27 Uhr.

#### **Rückfahrt:**

- Fußweg (ca. 5 Min) von der Arbeitsstätte ab ca. 15.38 Uhr zur Bushaltestelle Y R, XY-Bus (Linie Z) Y R ab 15.43 Uhr/VP an 15.56 Uhr, XY-Bus (Linie T) VP ab 16.02 Uhr/K Bahnhof (Vorplatz) an 16.38 Uhr, Übergang (2 Min), Wartezeit, ÖBB-Rex Bahnhof K ab 16.46 Uhr/Bahnhof D an 17.07 Uhr, Umsteigezeit auf Pkw ca. 5 Minuten, Privat-Pkw Bahnhof D ab 17.12 Uhr/Wohnung des Bw. in X an 17.26 Uhr;

- Fußweg (ca. 5 Min) von der Arbeitsstätte ab ca. 15.48 Uhr zur Bushaltestelle Y R, XY-Bus (Linie Y) Y R ab 15.53 Uhr/SP an 16.18 Uhr, XY-Bus (Linie X) SP ab 16.20 Uhr/K Bahnhof (Vorplatz) an

16.54 Uhr, Übergang (2 Minuten), Wartezeit, ÖBB-Regionalzug Bahnhof K ab 16.58 Uhr/Bahnhof D an 17.26 Uhr, Umsteigezeit auf Pkw ca. 5 Min, Privat-Pkw Bahnhof D ab 17.31 Uhr/Wohnung des Bw. in X an 17.45 Uhr;

- Fußweg (ca. 5 Min) von der Arbeitsstätte ab ca. 16.08 Uhr zur Bushaltestelle Y R, XY-Bus (Linie Z) Y R ab 16.13 Uhr/VP an 16.26 Uhr, XY-Bus (Linie T) VP ab 16.32 Uhr/K Bahnhof (Vorplatz) an 17.08 Uhr, Übergang (2 Min), Wartezeit, ÖBB-Rex Bahnhof K ab 17.16 Uhr/Bahnhof D an 17.37 Uhr, Umsteigezeit auf Pkw ca. 5 Minuten, Privat-Pkw Bahnhof D ab 17.41 Uhr/Wohnung des Bw. in X an 17.55 Uhr;

- Fußweg (ca. 5 Min) von der Arbeitsstätte ab ca. 16.28 Uhr zur Bushaltestelle Y R, XY-Bus (Linie XY) Y R ab 16.33 Uhr/SP an 16.58 Uhr, Übergang (1 Minute), ÖBB-Regionalzug SV ab 17.05 Uhr/Bahnhof K an 17.24 Uhr, ÖBB-Regionalzug Bahnhof K ab 17.28 Uhr/Bahnhof D an 17.56 Uhr, Umsteigezeit auf Pkw ca. 5 Min, Privat-Pkw Bahnhof D ab 18.01 Uhr/Wohnung des Bw. in X an 18.15 Uhr;

- Fußweg (ca. 5 Min) von der Arbeitsstätte ab ca. 16.38 Uhr zur Bushaltestelle Y R, XY-Bus (Linie Z) Y R ab 16.43 Uhr/VP an 16.56 Uhr, XY-Bus (Linie T) VP ab 17.02 Uhr/K Bahnhof (Vorplatz) an 17.38 Uhr, Übergang (2 Min), Wartezeit, ÖBB-Rex Bahnhof K ab 17.45 Uhr/Bahnhof D an 18.05 Uhr, Umsteigezeit auf Pkw ca. 5 Min, Privat-Pkw Bahnhof D ab 18.10 Uhr/Wohnung des Bw. in X an 18.24 Uhr;

- Fußweg (ca. 5 Min) von der Arbeitsstätte ab ca. 16.58 Uhr zur Bushaltestelle Y R, XY-Bus (Linie YX) Y R ab 17.03 Uhr/SP an 17.28 Uhr, Übergang (1 Minute), ÖBB-Regionalzug SV ab 17.37 Uhr/Bahnhof K an 17.55 Uhr, ÖBB-Regionalzug Bahnhof K ab 17.58 Uhr/Bahnhof D an 18.26 Uhr, Umsteigezeit auf Pkw ca. 5 Min, Privat-Pkw Bahnhof D ab 18.31 Uhr/Wohnung des Bw. in X an 18.45 Uhr;

- Fußweg (ca. 5 Min) von der Arbeitsstätte ab ca. 17.28 Uhr zur Bushaltestelle Y R, XY-Bus (Linie XY) Y R ab 17.33 Uhr/SP an 17.58 Uhr, Übergang (1 Minute), ÖBB-Regionalzug SV ab 18.07 Uhr/Bahnhof K an 18.25 Uhr, ÖBB-Regionalzug Bahnhof K ab 18.28 Uhr/Bahnhof D an 18.56 Uhr, Umsteigezeit auf Pkw ca. 5 Min, Privat-Pkw Bahnhof D ab 19.01 Uhr/Wohnung des Bw. in X an 19.15 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. 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.

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

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) - 69 Kilometer (Wohnort Z) bzw. 61 Kilometer (Wohnort X) 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 betreffend des Wohnortes Z für die Hinfahrt eine Fahrtzeit zwischen 87 und 121 Minuten und für die Rückfahrt eine Fahrtzeit zwischen 107 und 124 Minuten und hinsichtlich des Wohnortes X für die Hinfahrt eine Fahrtzeit zwischen 87 und 114 Minuten und für die Rückfahrt eine Fahrtzeit zwischen 106 und 117 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.

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 2007 vom 11. 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 - 61 km bzw. 69 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 22. Jänner 2010