



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Gde A, P-Straße 11/1, vom 28. Juni 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 17. Juni 2009 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2008 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 bei der W, Gd L, H-Platz 1, als B. Sein (Haupt-)Wohnsitz befand sich im Berufungsjahr in

G A, P-Straße 11/1.

Mit seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2008 vom 22. März 2009 begehrte der Bw. ua. unter dem Titel *„Pendlerpauschale“* die Berücksichtigung von 3.151,50 € [jährlicher Pauschbetrag (sog. großes Pendlerpauschale) gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 für eine einfache Fahrtstrecke ab 60 km] als Werbungskosten; dabei war zu berücksichtigen, dass dieser geltend gemachte Pauschbetrag bereits beim laufenden Lohnsteuerabzug durch die Arbeitgeberin des Bw. in voller Höhe Anerkennung fand.

Im Rahmen eines Vorhalteverfahrens [vgl. Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 8. Juni 2009, wonach der Bw. ua. ersucht wurde, bekannt zu geben, wie viel Kilometer der ein-

fache Arbeitsweg beträgt und um wie viel Uhr der Bw. überwiegend (= an mehr als der Hälfte der Arbeitstage) seinen täglichen Dienst begonnen bzw. beendet hat] brachte der Bw. mit Schreiben vom 14. Juni 2009 Folgendes vor:

“Fahrweg einfach L-E: 65 km

Arbeitszeiten: Gleitzeit je nach Arbeitsaufkommen

Aufgrund meiner Tätigkeit als B sind meine Arbeitszeiten sehr unterschiedlich. In den Wintermonaten von ca. 7:00 bis 17:00 Uhr, in den Sommermonaten von ca. 6:00 Uhr bis 18:00 Uhr je nach Arbeitsaufkommen. Aufgrund des Arbeitsaufkommens und der Baustellen- sowie Kundenbetreuung kann es durchaus vorkommen, dass ein Arbeitstag erst gegen 19:00 Uhr zu Ende ist.“

Mit Einkommensteuerbescheid 2008 vom 17. Juni 2009 rechnete das Finanzamt das bereits beim laufenden Lohnsteuerabzug berücksichtigte Pendlerpauschale (3.151,50 €) den steuerpflichtigen Bezügen hinzu, berücksichtigte (nur) das sog. kleine Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988 für eine einfache Fahrtstrecke ab 60 km im Betrage von jährlich 1.735,50 € als Werbungskosten und begründete dies folgendermaßen:

““Da die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel auf dem überwiegenden Teil der Strecke möglich und zumutbar ist (unter Berücksichtigung der günstigsten Kombination aus öffentlichem und individuellen Verkehr, Stichwort “Park & Ride“) konnte nur das kleine Pendlerpauschale für einen einfachen Arbeitsweg von mehr als 60 Kilometer gewährt werden!““

Mit Schriftsatz vom 28. Juni 2009 erhob der Bw. gegen diese Sachentscheidung Berufung und führte dazu ergänzend wie folgt aus:

“Seit ca. 3 Jahren habe ich ein Dienstauto, dass ich privat nutzen darf. Hierauf entrichte ich Lohnsteuer (1,5% vom Neuwert). Ein Privatfahrzeug habe ich seit diesem Zeitpunkt nicht mehr. Wie soll ich von meinem Wohnort A ohne Dienstfahrzeug (dass müsste ja dann in der Firma bleiben) nach Be kommen. Die Bus und Bahnverbindungen von meinem Wohnort nach Be sind mehr als bescheiden. Wenn ich nun mit dem Dienstfahrzeug nach Be fahre, es dort parke und mit der Bahn nach L auf die Arbeit fahre, habe ich dann kein Dienstfahrzeug mehr für meine berufsbedingte Tätigkeit (Baustellen- und Kundenbetreuung).

Des Weiteren bringt mein Beruf B sehr unregelmäßige Arbeitszeiten mit sich. Es ist nicht selten, dass kurzfristig ein Außentermin ansteht, der jenseits von 18:00 Uhr liegt und nicht in der Nähe vom Firmensitz ist. Unser Arbeitsfeld umfasst ganz Vorarlberg. Wenn ich in diesem Fall an ein öffentliches Verkehrsmittel gebunden bin, ist die Ausübung dieses Berufes unmöglich. Es tritt auch oft der Fall ein, dass ich von Außenterminen direkt nach Hause fahre oder vom Wohnort direkt Außentermine wahrnehme, da eine zusätzliche Fahrt in die Firma zusätzliche Zeit und somit auch Kosten verursachen würde.

Als Ergänzung zum Einkommensteuerbescheid 2008 sollte ich Arbeitszeiten angeben. Die von mir angegebenen Arbeitszeiten sind Richtarbeitszeiten an die man sich in der Privatwirtschaft unmöglich festhalten kann. (Arbeitsdauer nach Arbeitsaufkommen) Flexibilität ist unabdingbar in meinem Beruf.“

Im Zuge eines weiteren Vorhalteverfahrens [vgl. Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 3. Juli 2009, wonach der Bw. ua. ersucht wurde, das Fahrtenbuch bzw. eine vom Arbeitgeber bestätigte Aufstellung (betreffend den Zeitraum 1.1. - 31.12.2008) samt vorhandener Grundaufzeichnungen, Belegen etc. zu übermitteln, woraus sich nachvollziehen lasse, wo der Bw. die jeweilige Tätigkeit ausgeübt hat bzw. ob er (bezogen auf den jeweiligen Monat/Lohnzahlungszeitraum) überwiegend, dh. an der Mehrheit der Arbeitstage, die Arbeitsstätte am Firmensitz in L zur Tätigkeitsausübung aufgesucht hat] führte der Bw. im Begleitschreiben vom 21. Juli 2009 unter Vorlage der darin angesprochenen Unterlagen (Stundenkarte Angestellte für Jänner bis Dezember 2008 samt Beilagen, Schreiben der Arbeitgeberin des Bw. vom 22. Juli 2007) Folgendes aus:

“Die von Ihnen geforderten Aufzeichnungen, wo der Arbeitsbeginn bzw. Arbeitsende in der Zeit vom 01.01.2008-31.12.2008 war, gibt es leider nicht, da hierfür kein Grund bestand dies in schriftlicher Form festzuhalten. Jedoch sende ich Ihnen meine Stundenaufzeichnungen vom Jahr 2008 sowie die Stundenaufteilung für das Jahr 2008 zu. Aus diesen Stundenaufzeichnungen sind die Arbeitszeiten sowie die bearbeiteten Baustellen ersichtlich. Für die Tatsache, dass der Arbeitsbeginn bzw. Arbeitsende sehr häufig direkt auf einem Außentermin ist, liegt diesem Schreiben eine Stellungnahme des Arbeitgebers bei, in der bestätigt wird, dass durch eine zusätzliche Fahrt zum Firmensitz für die Nutzung eines öffentlichen Verkehrsmittels zusätzliche Arbeitszeit und somit auch Kosten verursacht werden. Daher ist die Nutzung eines öffentlichen Verkehrsmittels aus wirtschaftlichen und finanziellen Gründen nicht zumutbar. Sollten Sie für das letzte Halbjahr 2009 genaue Arbeitsaufzeichnungen wünschen, bitte ich Sie mich umgehend zu informieren.“

Mit E-Mail vom 4. August 2009 brachte der Bw. noch vor, dass er die überwiegende Zeit in seiner Tätigkeit als B an seinem Arbeitsplatz im Büro L tätig sei. Dort sei sein PC, die Unterlagen und Akten für die Bearbeitung der Baustellen. Baustellenbesuche (so genannte Jour Fixe) seien bei größeren Baustellen einmal die Woche angesetzt. Für ihn gelte die Richtlinie, jede laufende Baustelle einmal die Woche zu besuchen. Im Schnitt habe jeder B vier bis sechs Baustellen gleichzeitig zu betreuen. Ein Baustellenbesuch nehme im Schnitt etwa ein bis zwei Stunden pro Baustelle (je nach Größe der Baustelle) in Anspruch. Wie bereits in seinem vorangehenden Schreiben erwähnt, habe er auch viele Außentermine mit Kunden. Diese Außentermine seien hauptsächlich am Abend, da ihre Kunden auch auf der Arbeit seien und nur am Abend Zeit hätten. Die unterschiedlichen Arbeitsbeginne ergäben sich aus dem anstehenden Arbeitsaufwand und notwendigen Besprechungen mit Polieren und Arbeitern vor der Fahrt auf ihre Baustellen. Ein Arbeitsbeginn nach 7:30 Uhr deute auf einen Kundentermin am Morgen hin, da eine vorherige Fahrt ins Büro nicht rentabel sei. Der Regelarbeitsbeginn im Büro sei 7:30 Uhr, allerdings fingen ihre Arbeiter bereits um 7:00 Uhr auf der Baustelle an. Dh., müsse noch etwas vor Arbeitsbeginn mit dem Baustellenpersonal abgeklärt werden, beginne er den Arbeitstag früher, um eine zeitraubende und außerplanmä-

Bige Fahrt auf die Baustelle zu vermeiden. Die Stundenaufteilung auf die einzelnen Baustellen (Kostenstellen) beinhalte den gesamten Arbeitsaufwand, der für diese Baustelle aufgewendet worden sei (Büro- und Außendienstarbeit). In den Wintermonaten seien Kunden- und Außentermine seltener, da das Baugewerbe saisonabhängig sei. Die im ersten Bescheid angesprochene Park and Ride Variante sei in seinem Fall nicht umsetzbar. Er könne sein Dienstauto nicht in Be stehen lassen und mit dem Zug nach L fahren, wo er dann das in Be stehende Dienstauto für seine Arbeit brauche.

Mit Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer 2008 vom 4. August 2009 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab; begründend führte es im Wesentlichen aus, dass auf der Strecke zwischen Wohnort und Arbeitsstätte (A - L) Massenbeförderungsmittel verkehrten und bei Unterstellung einer optimalen Kombination zwischen Massenbeförderungsmittel und Individualverkehrsmittel (zB "Park and Ride") eine Unzumutbarkeit im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 nicht gegeben sei. Die Angewiesenheit auf den Pkw bei Ausübung der beruflichen Tätigkeit ändere nichts daran, da die Gewährung des großen Pendlerpauschales ausschließlich nach objektiv-abstrakten Kriterien der Benützungsmöglichkeit des öffentlichen Verkehrsmittels zu beurteilen sei. Im Übrigen seien die Voraussetzungen für die Gewährung des kleinen Pendlerpauschales im Hinblick darauf, dass die Fahrstrecke Wohnung - Arbeitsstätte im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurückgelegt werde, jedenfalls erfüllt.

Mit Schreiben vom 17. August 2009 stellte der Bw. unter Verweis auf sein bisheriges Vorbringen einen Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz, womit die Berufung wiederum als unerledigt galt.

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 138 bzw. Z 146 lit. b EStG 1988 genannten Pauschbeträge zu berücksichtigen.

Danach beträgt das sog. kleine Pendlerpauschale:

ENTFERNUNG	PAUSCHBETRÄGE AB 1.7.2007			PAUSCHBETRÄGE AB 1.7.2008		
	jährlich	monatlich	täglich	jährlich	monatlich	täglich
ab 20 km	546,00 €	45,50 €	1,52 €	630,00 €	52,50 €	1,75 €
ab 40 km	1.080,00 €	90,00 €	3,00 €	1.242,00 €	103,50 €	3,45 €
ab 60 km	1.614,00 €	134,50 €	4,48 €	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 138 bzw. Z 146 lit. b EStG 1988 an Stelle der Pauschbeträge nach lit. b leg. cit. folgende Pauschbeträge (sog. großes Pendlerpauschale) berücksichtigt:

ENTFERNUNG	PAUSCHBETRÄGE AB 1.7.2007			PAUSCHBETRÄGE AB 1.7.2008		
	jährlich	monatlich	täglich	jährlich	monatlich	täglich
ab 2 km	297,00 €	24,75 €	0,83 €	342,00 €	28,50 €	0,95 €

<i>ab 20 km</i>	<i>1.179,00 €</i>	<i>98,25 €</i>	<i>3,28 €</i>	<i>1.356,00 €</i>	<i>113,00 €</i>	<i>3,77 €</i>
<i>ab 40 km</i>	<i>2.052,00 €</i>	<i>171,00 €</i>	<i>5,70 €</i>	<i>2.361,00 €</i>	<i>196,75 €</i>	<i>6,56 €</i>
<i>ab 60 km</i>	<i>2.931,00 €</i>	<i>244,25 €</i>	<i>8,14 €</i>	<i>3.372,00 €</i>	<i>281,00 €</i>	<i>9,37 €</i>

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:

<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 Ausstiegsstellen. 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 159 und 211 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 jeweils für eine einfache Fahrtstrecke ab 60 km zu berücksichtigen ist.

Unstrittig ist, dass der Bw. die Fahrtstrecke Wohnung - Arbeitsstätte - Wohnung (A, P-Straße 11/1 - L, H-Platz 1 - A, P-Straße 11/1) im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurückgelegt hat.

Eingangs wird darauf hingewiesen, dass die Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels auch dann zumutbar ist, wenn man einen Teil der Wegstrecke zB mit einem eigenen Fahrzeug zurücklegen muss. Nur wenn dieser Anfahrtsweg (mit dem Pkw) mehr als die Hälfte der Gesamtfahrtstrecke beträgt, ist die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels unzumutbar. Einer derartigen Aufteilung der einfachen Fahrtstrecke in Verwendung öffentlicher Verkehrsmittel und privater Verkehrsmittel ist daher vor dem Hintergrund des Gesetzeswortlautes *„der halben Fahrtstrecke“* nicht entgegen zu treten; die **Unterstellung einer optimalen**

Kombination zwischen Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel

entspricht durchaus der Anordnung des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 (vgl. Doralt, EStG⁹, § 16 Tz 108 ff; Sailer/Bernold/Mertens, a.a.O., Frage 16/12 zu § 16 EStG 1988;

Lohnsteuerrichtlinien 2002, Rz 257; zur Kombination eines privaten Verkehrsmittels mit Massenbeförderungsmitteln siehe auch VwGH 24.9.2008, 2006/15/0001; VwGH 28.10.2008, 2006/15/0319).

Unter Zugrundelegung der obigen rechtlichen Überlegungen ist im gegenständlichen Fall für die Zurücklegung der Wegstrecke zwischen der Wohnung des Bw. (Gde A, P-Straße 11/1) und dem Bahnhof Be eine Fahrt mit dem (Privat-)Fahrzeug (nach Routenplaner *„ViaMichelin“* - empfohlene Strecke: Entfernung: 21 km, Zeit: 20 Minuten), eine Zugfahrt vom Bahnhof Be nach Bahnhof L (55 Tarif km, ca. 1 Stunde mit dem Regionalzug) sowie ein Fußweg (2 km nach Routenplaner *„ViaMichelin“*, ca. 25 Minuten) von der Bahnhaltestelle L zur Arbeitsstätte des Bw. [alternativ eine sechsminütige Fahrt mit dem Landbus (Linien xx oder yy) von L Bahnhaltestelle bis L Bh mit anschließendem 2 Minuten dauerndem Fußweg zur Arbeitsstätte des Bw. (100 m nach Routenplaner *„ViaMichelin“*)] bzw. eine Zugfahrt vom Bahnhof Be nach

Bahnhof Bd (60 Tarif km; ca. 1 Stunde 5 Minuten mit dem Regionalzug) sowie eine Fahrt mit dem Landbus (Linien xx bzw. yy; ca. 7 km nach Routenplaner "ViaMichelin", ca. 20 Minuten) von Bd Bahnhof bis L Bh oder L Ga mit anschließendem 2 bzw. 5 Minuten dauerndem Fußweg zur Arbeitsstätte des Bw. (100 bzw. 200 m nach Routenplaner "ViaMichelin") zu unterstellen. Bezogen auf die Dienstzeiten des Bw. im Berufungsjahr (entsprechend dem obigen Berufungsvorbringen in Verbindung mit der vom Bw. vorgelegten Stundenkarten für Jänner bis Dezember 2008 war gegenständlich von überwiegenden Arbeitsbeginnzeiten von 6.30 Uhr, 7.00 Uhr und 7.30 Uhr sowie von überwiegenden Arbeitsendezeiten von 16.30 Uhr, 17.00 Uhr, 17.30 Uhr und 18.00 Uhr auszugehen; der Bw. hatte Gleitzeit - es bestand somit die Möglichkeit Arbeitsbeginn und Arbeitsende an die Ankunfts- bzw. Abfahrtszeit des Verkehrsmittels anzupassen) 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 08 (gültig vom 9. Dezember 2007 bis 13. Dezember 2008) sowie Fahrplan 09 (gültig vom 14. Dezember 2008 bis 12. Dezember 2009)]:

Hinfahrt:

- Privat-Fahrzeug Wohnung in A ab ca. 4.35 Uhr/Bahnhof Be an ca. 4.55 Uhr, Park-, Umsteige- bzw. Wartezeit ca. 5 Minuten, ÖBB-EC Bahnhof Be ab 5.00 Uhr/Bahnhof Bd an 5.36 Uhr, Umsteige- bzw. Wartezeit 28 Minuten, Landbus (Linie yy) Bd Bahnhof ab 6.04 Uhr/L Ga an 6.18 Uhr, Fußweg (ca. 5 Minuten) ab L Ga zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte an 6.23 Uhr;

- Privat-Fahrzeug Wohnung in A ab ca. 4.50 Uhr/Bahnhof Be an ca. 5.10 Uhr, Park-, Umsteige- bzw. Wartezeit ca. 5 Minuten, ÖBB-Regionalzug Bahnhof Be ab 5.16 Uhr/Bahnhof L an 6.15 Uhr, Fußweg (ca. 25 Minuten) ab L Bahnhof zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte an 6.40 Uhr;

- Privat-Fahrzeug Wohnung in A ab ca. 5.20 Uhr/Bahnhof Be an ca. 5.40 Uhr, Park-, Umsteige- bzw. Wartezeit ca. 6 Minuten, ÖBB-Regionalzug Bahnhof Be ab 5.46 Uhr/Bahnhof L an 6.46 Uhr, Fußweg (ca. 25 Minuten) ab L Bahnhof zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte an 7.11 Uhr;

- Privat-Fahrzeug Wohnung in A ab ca. 5.45 Uhr/Bahnhof Be an ca. 6.15 Uhr, Park-, Umsteige- bzw. Wartezeit ca. 6 Minuten, ÖBB-Rex Bahnhof Be ab 6.11 Uhr/Bahnhof Bd an 6.59 Uhr, Umsteige- bzw. Wartezeit 28 Minuten, Landbus (Linie xx) Bd Bahnhof ab 7.02 Uhr/L Bh an 7.18 Uhr, Fußweg (ca. 2 Minuten) ab L Bh zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte an 7.20 Uhr.

Rückfahrt:

- Fußweg (ca. 2 Minuten) ab Arbeitsstätte zur Bushaltestelle L Bh, Wartezeit, Landbus (Linie yy) L Bh ab 16.31 Uhr/L Bahnhaltestelle an 16.37 Uhr, Umsteige- bzw. Wartezeit, ÖBB-Regionalzug Bahnhaltestelle L ab 16.43 Uhr/Bahnhof Be an 17.42 Uhr, Umsteigezeit auf Privat-Fahrzeug

ca. 5 Minuten, Privat-Fahrzeug Be Bahnhof ab ca. 17.47 Uhr/Wohnung des Bw. in A an 18.07 Uhr, oder Fußweg (ca. 2 Minuten) ab Arbeitsstätte zur Bushaltestelle L Bh, Wartezeit, Landbus (Linie yy) L Bh ab 16.31 Uhr/Bd Bahnhof an 16.53 Uhr, Umsteige- bzw. Wartezeit, ÖBB-Rex Bahnhof Bd ab 17.00 Uhr/Bahnhof Be an 17.45 Uhr, Umsteigezeit auf Privat-Fahrzeug ca. 5 Minuten, Privat-Fahrzeug Be Bahnhof ab ca. 17.50 Uhr/Wohnung des Bw. in A an 18.10 Uhr;

- Fußweg (ca. 2 Minuten) ab Arbeitsstätte zur Bushaltestelle L Bh, Wartezeit, Landbus (Linie yy) L Bh ab 17.01 Uhr/L Bahnhalttestelle an 17.07 Uhr, Umsteige- bzw. Wartezeit, ÖBB-Regionalzug Bahnhalttestelle L ab 17.13 Uhr/Bahnhof Be an 18.12 Uhr, Umsteigezeit auf Privat-Fahrzeug ca. 5 Minuten, Privat-Fahrzeug Be Bahnhof ab ca. 18.17 Uhr/Wohnung des Bw. in A an 18.37 Uhr, oder Fußweg (ca. 2 Minuten) ab Arbeitsstätte zur Bushaltestelle L Bh, Wartezeit, Landbus (Linie yy) L Bh ab 17.01 Uhr/Bd Bahnhof an 17.23 Uhr, Umsteige- bzw. Wartezeit, ÖBB-Rex Bahnhof Bd ab 17.32 Uhr/Bahnhof Be an 18.15 Uhr [ab Fahrplanwechsel (ab 14.12.2008) ÖBB-EC Bahnhof Bd ab 17.34 Uhr/Bahnhof Be an 18.22 Uhr], Umsteigezeit auf Privat-Fahrzeug ca. 5 Minuten, Privat-Fahrzeug Be Bahnhof ab ca. 18.20(18.27) Uhr/Wohnung des Bw. in A an 18.40(18.47) Uhr;

- Fußweg (ca. 2 Minuten) ab Arbeitsstätte zur Bushaltestelle L Bh, Wartezeit, Landbus (Linie yy) L Bh ab 17.31 Uhr/L Bahnhalttestelle an 17.37 Uhr, Umsteige- bzw. Wartezeit, ÖBB-Regionalzug Bahnhalttestelle L ab 17.43 Uhr/Bahnhof Be an 18.42 Uhr, Umsteigezeit auf Privat-Fahrzeug ca. 5 Minuten, Privat-Fahrzeug Be Bahnhof ab ca. 18.47 Uhr/Wohnung des Bw. in A an 19.07 Uhr, oder ab Fahrplanwechsel (ab 14.12.2008) Fußweg (ca. 2 Minuten) ab Arbeitsstätte zur Bushaltestelle L Bh, Wartezeit, Landbus (Linie yy) L Bh ab 17.31 Uhr/Bd Bahnhof an 17.53 Uhr [alternativ Landbus (Linie xx) L Bh ab 17.41 Uhr/Bd Bahnhof an 17.58 Uhr], Umsteige- bzw. Wartezeit, ÖBB-Rex Bahnhof Bd ab 18.00 Uhr/Bahnhof Be an 18.47 Uhr, Umsteigezeit auf Privat-Fahrzeug ca. 5 Minuten, Privat-Fahrzeug Be Bahnhof ab ca. 18.52 Uhr/Wohnung des Bw. in A an 19.12 Uhr;

- Fußweg (ca. 2 Minuten) ab Arbeitsstätte zur Bushaltestelle L Bh, Wartezeit, Landbus (Linie yy) L Bh ab 18.01 Uhr/L Bahnhalttestelle an 18.07 Uhr, Umsteige- bzw. Wartezeit, ÖBB-Regionalzug Bahnhalttestelle L ab 18.13 Uhr/Bahnhof Be an 19.12 Uhr, Umsteigezeit auf Privat-Fahrzeug ca. 5 Minuten, Privat-Fahrzeug Be Bahnhof ab ca. 19.17 Uhr/Wohnung des Bw. in A an 19.37 Uhr, oder Fußweg (ca. 2 Minuten) ab Arbeitsstätte zur Bushaltestelle L Bh, Wartezeit, Landbus (Linie yy) L Bh ab 18.01 Uhr/Bd Bahnhof an 18.23 Uhr, Umsteige- bzw. Wartezeit, ÖBB-EC Bahnhof Bd ab 18.28 Uhr/Bahnhof Be an 19.15 Uhr, Umsteigezeit auf Privat-Fahrzeug ca. 5 Minuten, Privat-Fahrzeug Be Bahnhof ab ca. 19.20 Uhr/Wohnung des Bw. in A an 19.40 Uhr.

Angesichts dieser Verkehrsverbindungen gelangte der Unabhängige Finanzsenat zur Überzeugung, dass dem Bw. im streitgegenständlichen Zeitraum jedenfalls **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. Um das sog. große Pendlerpauschale gewähren zu können, wäre die Feststellung notwendig 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.

Zum Vorbringen des Bw., dass er kein Privatfahrzeug mehr habe und dass er, sofern er mit dem Dienstfahrzeug nach Be fahre, es dort parke und mit der Bahn nach L zur Arbeit fahre, dann kein Dienstfahrzeug mehr für seine berufsbedingte Tätigkeit (Baustellen- und Kundenbetreuung) zur Verfügung habe, ist zu sagen, dass eine derartige (weite) Auslegung des Begriffes der Unzumutbarkeit nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates dem Gesetz nicht entnommen werden kann. Die Gewährung des sog. großen Pendlerpauschales ist - wie vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung richtig ausgeführt wurde - **ausschließlich nach objektiven Kriterien der Benutzungsmöglichkeit 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) - ca. 77 Kilometer bzw. bei der alternativen Streckenführung über Bd Bahnhof ca. 89 Kilometer 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 (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt) 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 der obigen Überlegungen 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 das diesbezügliche Berufungsbegehren als unbegründet abzuweisen.

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

Feldkirch, am 8. Oktober 2009