



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Gde X, L-Straße xx, vom 15. Oktober 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 10. Oktober 2011 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2010 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Die Einkommensteuer wird für das Jahr 2010 festgesetzt mit Das Einkommen im Jahr 2010 beträgt	127,53 € 17.995,93 €
Berechnung der Einkommensteuer:	
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit: XXX YYY ZZZ ZZZ Auf Grund der Kontrollrechnung nach § 3 Abs. 2 EStG 1988 Pendlerpauschale laut Lohnzettel Pendlerpauschale laut Veranlagung Pauschbetrag für Werbungskosten	191,40 € 15.644,11 € 1.270,03 € 115,46 € 1.847,40 € 0,00 € - 646,00 € - 132,00 € 18.290,40 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	18.290,40 €
Sonderausgaben: Viertel der Aufwendungen für Personenversicherungen, Wohnraumschaffung und -sanierung, Genussscheine und junge Aktien (Topf-Sonderausgaben) Kirchenbeitrag	- 114,47 € - 180,00 €
Außergewöhnliche Belastungen: Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehalt (§ 34 (4) EStG 1988) Selbstbehalt	- 716,50 € 716,50 €
Einkommen	17.995,93 €

Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt: $(17.995,93 - 11.000,00) \times 5.110,00 / 14.000,00$	2.553,51 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	2.553,51 €
Verkehrsabsetzbetrag Arbeitnehmerabsetzbetrag	- 291,00 € - 54,00 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	2.208,51 €
Steuer sonstige Bezüge	131,13 €
Einkommensteuer	2.339,64 €
Anrechenbare Lohnsteuer	- 2.212,11 €
Festgesetzte Einkommensteuer	127,53 €

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge kurz: Bw.) bezog im Berufungsjahr vom 2. März bis zum 31. Dezember nichtselbständige Einkünfte als M und P bei der Fa. YYY, in Gd Y, K-Straße yy. Sein Wohnsitz befand sich im Berufungsjahr lt. einer Abfrage aus dem Zentralen Melderegister bis zum 4. Mai in G Z, B-Straße zz, und ab 4. Mai in Gde X, L-Straße xx.

Mit seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2010 vom 6. April 2011 begehrte der Bw. ua. unter dem Titel "Pendlerpauschale - tatsächlich zustehender Jahresbetrag" (Kennzahl 718) die Berücksichtigung von 791,00 € (für sieben Monate) als Werbungskosten.

Nach erklärungsgemäßer Veranlagung des Bw. zur Einkommensteuer 2010 (vgl. Einkommensteuerbescheid vom 7. April 2011) wurde der Bw. mit Schreiben vom 1. September 2011 er-sucht, ergänzend bekannt zu geben, wie das beantragte Pendlerpauschale ermittelt wurde (Zeitraum, einfache Wegstrecke, überwiegende Arbeitszeiten: Dienstbeginn morgens, Diens-tende abends).

In Erwiderung auf diesen Vorhalt brachte der Bw. mit Schriftsatz vom 18. September 2011 Folgendes vor:

"Vom 2.3.2010 (noch Wohnhaft in Z) bis 1.5.2010

Arbeitsstelle in Y

Tägliche Arbeitszeit 6.30 - 17.00 und länger 18.00 Uhr

Z - Y = 35 km eine Strecke

*Da unterschiedliche Arbeitszeiten (9-91/2 Stunden) mit öffentliche
Verkehrsmitteln nicht möglich.*

(seit Mai 2010 wohnhaft in X)

X - Y = 19 km einfache Strecke"

Mit Bescheid vom 10. Oktober 2011 hob das Finanzamt Fh den Einkommensteuerbescheid 2010 vom 7. April 2011 gemäß § 299 BAO auf und ersetzte diesen aufgehobenen Bescheid

durch den Einkommensteuerbescheid 2010 vom 10. Oktober 2011; dabei berücksichtigte es ua. für den Zeitraum vom 2. März 2010 bis zum 30. April 2010 das sog. kleine Pendlerpauschale für eine einfache Fahrtstrecke von 20 bis 40 km mit einem Pauschbetrag von 105,00 € als Werbungskosten, da dem Bw. bei bestmöglicher Kombination von Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel ("Park and Ride") an den überwiegenden Arbeitstagen die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels für die Strecke Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung durchaus möglich und zumutbar sei (laut Gesetzgeber betrage die zumutbare Wegzeit für die einfache Wegstrecke 1,5 bzw. 2 Stunden); für den Zeitraum vom 1. Mai 2010 bis zum 31. Dezember 2010 könne im Übrigen kein Pendlerpauschale berücksichtigt werden.

Mit Schriftsatz vom 15. Oktober 2011 er hob der Bw. gegen diesen Einkommensteuerbescheid 2010 vom 10. Oktober 2011 Berufung und brachte unter Vorlage von Fahrplanauszügen im Wesentlichen vor, dass ihm die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel nicht möglich gewesen sei, zumal er dann erst um 8.00 Uhr bei seinem Arbeitgeber in Y gewesen wäre. Er habe auch außerhalb (Ga bzw. Bz) gearbeitet; er sei zuerst in den Betrieb und anschließend auf die Baustelle gefahren. Er verstehe auch nicht, warum ihm für den Zeitraum vom 1. Mai 2010 bis zum 31. Dezember 2010 kein Pendlerpauschale gewährt worden sei, komme er doch nur mit seinem privaten Kfz zur Arbeit; der Bw. verweist in diesem Zusammenhang auch auf den Krankheitszustand seiner Ehegattin.

Nach abweisender Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2010 vom 25. Oktober 2011 (auf die entsprechende Bescheidbegründung wird an dieser Stelle verwiesen) brachte der Bw. mit dem als Vorlageantrag gewerteten Schriftsatz vom 15. November 2011 in Erwiderung zur Berufungsvorentscheidung noch vor, dass er nicht in Gs, sondern in X wohne. Er habe auf seiner Fahrt zur Arbeit immer noch einen Kollegen aus Fa mitnehmen müssen. Außerdem habe er mit dem privaten Pkw oft unvorhergesehen auf verschiedene Baustellen fahren müssen. Oft sei kurzfristig in einem anderen Ort etwas zu erledigen gewesen. In der Früh habe es immer eine kurze Besprechung gegeben, weswegen nicht vorher abschätzbar gewesen sei, wem der Firmenwagen zur Verfügung stehen würde. Im Übrigen habe auch eigenes Werkzeug mitgenommen werden müssen.

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:

Uneinigkeit besteht im konkreten Fall 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 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 €

Unzumutbarkeit der Benützung von Massenverkehrsmitteln ist nach der Verwaltungspraxis (vgl. Sailer/Bernold/Mertens, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2010, 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 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 Anschläßen) 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 172 und 226 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 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 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 sind im gegenständlichen Fall für die Zurücklegung des Arbeitsweges eine Fahrt mit dem eigenen Pkw auf der Wegstrecke zwischen der Wohnung des Bw. (März 2010, April 2010: G Z, B-Straße zz; Mai 2010 bis Dezember 2010: Gde X, L-Straße xx) und dem Bahnhof Fh (März 2010, April 2010; nach Routenplaner "ViaMichelin" - empfohlene Wegstrecke: 2,5 km, 4 min) bzw. dem Bahnhof Gs (Mai 2010 bis Dezember 2010; nach Routenplaner "ViaMichelin" - empfohlene Wegstrecke: 4 km, 5 min), weiters eine ÖBB-Zugfahrt vom Bahnhof Fh (26 Tarif km, 28 min mit dem Regionalzug) bzw. Bahnhof Gs (13 Tarif km, 10 min mit dem Regionalzug) nach Bahnhof Dn, eine Fahrt mit dem Landbus (Linie yx) vom Bahnhof Dn (Vorplatz) nach Y K-Straße (nach Routenplaner "ViaMichelin": 15 km; 42 min) sowie ein Fußweg (ca. 550 m, ca. 7 min; vgl. zB Yer Ortsplan unter <http://gis.vkw.at/WebCity/synserver?&client=flex&project=xy>) von der Bushaltestelle Y K-Straße zur Arbeitsstätte des Bw. (Gd Y, K-Straße yy) zu unterstellen.

Bezogen auf die vom Bw. angegebenen Arbeitszeiten [mit seiner Vorhaltsbeantwortung vom 18. September 2011 gab der Bw. (unstrittig) an, dass seine tägliche Arbeitszeit von 6.30 Uhr bis 17.00 Uhr und auch länger bis 18.00 Uhr dauere] 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 und bei der Arbeitsstätte) auszugehen [vgl. die Kursbücher des Verkehrsverbundes Vorarlberg, Fahrplan 10 (gültig vom 13. Dezember 2009 bis 11. Dezember 2010) sowie Fahrplan 11 (gültig vom 12. Dezember 2010 bis 10. Dezember 2011); siehe auch unter <http://www.vmobil.at/>]:

Hinfahrt:

Wohnung Z (März 2010, April 2010):

Fahrt mit dem eigenen Pkw (4 min) von der Wohnung in Z zum Bahnhof Fh ab ca. 4.51 Uhr, Park- bzw. Umsteigezeit (5 min), ÖBB-Regionalzug Bahnhof Fh ab 5.00 Uhr/Bahnhof Dn an 5.28 Uhr, Umsteige- bzw. Wartezeit (12 min), Landbus (Linie yx) Dn Bahnhof (Vorplatz) ab 5.40 Uhr/Y K-Straße an 6.22 Uhr, Fußweg (ca. 7 min) zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte an 6.29 Uhr, Wartezeit (1 min) bis 6.30 Uhr.

Wohnung X (Mai 2010 bis Dezember 2010):

Fahrt mit dem eigenen Pkw (5 min) von der Wohnung in X zum Bahnhof Gs ab ca. 5.04 Uhr, Park- bzw. Umsteigezeit (5 min), ÖBB-Regionalzug Bahnhof Gs ab 5.14 Uhr/Bahnhof Dn an 5.28 Uhr, Umsteige- bzw. Wartezeit (12 min), Landbus (Linie yx) Dn Bahnhof (Vorplatz) ab 5.40 Uhr/Y K-Straße an 6.22 Uhr, Fußweg (ca. 7 min) zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte an 6.29 Uhr, Wartezeit (1 min) bis 6.30 Uhr.

Rückfahrt:

Wohnung Z (März 2010, April 2010): zB

- Gehweg (ca. 7 min) von der Arbeitsstätte (ab ca. 16.53 Uhr) zur Bushaltestelle Y K-Straße, Wartezeit, Landbus (Linie yx) Y K-Straße ab 17.02 Uhr/Dn Bahnhof (Vorplatz) an 17.48 Uhr, Umsteigezeit, ÖBB-Rex BahnhofDn ab 17.50 Uhr/BahnhofFh an 18.09 Uhr, Umsteigezeit (5 min), Fahrt mit dem Privat-Pkw vom BahnhofFh zur Wohnung in Z (ca. 4 min) an 18.18 Uhr;
- Gehweg (ca. 7 min) von der Arbeitsstätte (ab ca. 17.23 Uhr) zur Bushaltestelle Y K-Straße, Wartezeit, Landbus (Linie yx) Y K-Straße ab 17.32 Uhr/Dn Bahnhof (Vorplatz) an 18.18 Uhr, Umsteigezeit, ÖBB-Rex BahnhofDn ab 18.21 Uhr/BahnhofFh an 18.42 Uhr, Umsteigezeit (5 min), Fahrt mit dem Privat-Pkw vom BahnhofFh zur Wohnung in Z (ca. 4 min) an 18.51 Uhr;
- Gehweg (ca. 7 min) von der Arbeitsstätte (ab ca. 17.53 Uhr) zur Bushaltestelle Y K-Straße, Wartezeit, Landbus (Linie yx) Y K-Straße ab 18.02 Uhr/Dn Bahnhof (Vorplatz) an 18.48 Uhr, Umsteigezeit, ÖBB-Rex BahnhofDn ab 18.51 Uhr/BahnhofFh an 19.12 Uhr, Umsteigezeit (5 min), Fahrt mit dem Privat-Pkw vom BahnhofFh zur Wohnung in Z (ca. 4 min) an 19.21 Uhr;
- Gehweg (ca. 7 min) von der Arbeitsstätte (ab ca. 18.23 Uhr) zur Bushaltestelle Y K-Straße, Wartezeit, Landbus (Linie yx) Y K-Straße ab 18.32 Uhr/Dn Bahnhof (Vorplatz) an 19.18 Uhr, Umsteigezeit, ÖBB-Regionalzug BahnhofDn ab 19.30 Uhr/BahnhofFh an 20.00 Uhr, Umsteigezeit (5 min), Fahrt mit dem Privat-Pkw vom BahnhofFh zur Wohnung in Z (ca. 4 min) an 20.09 Uhr.

Wohnung X (Mai 2010 bis Dezember 2010): zB

- Gehweg (ca. 7 min) von der Arbeitsstätte (ab ca. 16.53 Uhr) zur Bushaltestelle Y K-Straße, Wartezeit, Landbus (Linie yx) Y K-Straße ab 17.02 Uhr/Dn Bahnhof (Vorplatz) an 17.48 Uhr, Umsteigezeit, ÖBB-Rex BahnhofDn ab 17.50 Uhr/BahnhofGs an 17.59 Uhr, Umsteigezeit (5 min), Fahrt mit dem Privat-Pkw vom BahnhofGs zur Wohnung in X (ca. 5 min) an 18.09 Uhr;
- Gehweg (ca. 7 min) von der Arbeitsstätte (ab ca. 17.23 Uhr) zur Bushaltestelle Y K-Straße, Wartezeit, Landbus (Linie yx) Y K-Straße ab 17.32 Uhr/Dn Bahnhof (Vorplatz) an 18.18 Uhr, Umsteigezeit, ÖBB-Rex BahnhofDn ab 18.21 Uhr/BahnhofGs an 18.32 Uhr, Umsteigezeit (5 min), Fahrt mit dem Privat-Pkw vom BahnhofGs zur Wohnung in X (ca. 5 min) an 18.42 Uhr;
- Gehweg (ca. 7 min) von der Arbeitsstätte (ab ca. 17.53 Uhr) zur Bushaltestelle Y K-Straße, Wartezeit, Landbus (Linie yx) Y K-Straße ab 18.02 Uhr/Dn Bahnhof (Vorplatz) an 18.48 Uhr, Umsteigezeit, ÖBB-Rex BahnhofDn ab 18.51 Uhr/BahnhofGs an 19.02 Uhr, Umsteigezeit (5 min), Fahrt mit dem Privat-Pkw vom BahnhofGs zur Wohnung in X (ca. 5 min) an 19.12 Uhr;
- Gehweg (ca. 7 min) von der Arbeitsstätte (ab ca. 18.23 Uhr) zur Bushaltestelle Y K-Straße, Wartezeit, Landbus (Linie yx) Y K-Straße ab 18.32 Uhr/Dn Bahnhof (Vorplatz) an 19.18 Uhr, Umsteigezeit, ÖBB-Regionalzug BahnhofDn ab 19.30 Uhr/BahnhofGs an 19.45 Uhr, Umsteigezeit (5 min), Fahrt mit dem Privat-Pkw vom BahnhofGs zur Wohnung in X (ca. 5 min) an 19.55 Uhr.

In Anbetracht der gegenständlich gegebenen Verkehrsverbindungen war davon auszugehen, dass dem Bw. im streitgegenständlichen Zeitraum - im Hinblick auf die von ihm angegebenen Arbeitszeiten - ***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.

Im Hinblick auf das Vorbringen des Bw., wonach er auf seiner Fahrt zur Arbeit immer noch einen Kollegen aus Fa mitnehmen, er mit dem privaten Pkw oft auf verschiedene Baustellen fahren und auch sein eigenes Werkzeug mitnehmen habe müssen, wird entgegnet, dass der Gesetzgeber des EStG 1988 - wie bereits oben dargelegt - 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, und eine derartige Auslegung des Begriffes der Unzumutbarkeit nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates dem Gesetz nicht entnommen werden kann. Die Gewährung des sog. großen Pendlerpauschales ist *ausschließlich nach objektiven Kriterien der Benützungsmöglichkeit des öffentlichen Verkehrsmittels* zu beurteilen (vgl. dazu beispielsweise auch UFS 31.8.2005, RV/0047-F/04; UFS 23.3.2010, RV/0404-F/09).

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 Benützung öffentlicher und privater Verkehrsmittel) - nach Aufrundung der einzelnen Wegstrecken (vgl. Sailer/Bernold/Mertens, a.a.O., Frage 16/22 zu § 16 EStG 1988) - hinsichtlich der Wohnung in Z 45 Kilometer und hinsichtlich der Wohnung in X 33 Kilometer beträgt, stünden dem Bw. nach der oben dargestellten, der einheitlichen Verwaltungsübung dienenden Verwaltungspraxis für deren Zurücklegung *zweieinhalb* Stunden (Z) bzw. *zwei* Stunden (X) 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 bei der Arbeitsstätte), wonach sich für die Hin- und Rückfahrt eine einfache Fahrtzeit von max. 106 Minuten (Wohnung in Z) bzw. von max. 92 Minuten (Wohnung in X) ergibt, nicht davon gesprochen werden, dass die Benüt-

zung des öffentlichen Verkehrsmittels im fraglichen Zeitraum überwiegend bzw. an mehr als der Hälfte der Arbeitstage unzumutbar gewesen wäre. Die Wegzeiten liegen gegenständlich jedenfalls unter zweieinhalb bzw. zwei Stunden.

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

Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage des EStG 1988 (621 BlgNR XVII. GP) zu § 16 gehen davon aus, dass die Benützung eines Massenbeförderungsmittels außer bei tatsächlicher Unmöglichkeit, wenn ein solches also überhaupt nicht vorhanden oder im Bedarfsfall nicht mehr in Betrieb ist, auch dann unzumutbar ist, wenn die Fahrzeit (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt und bis zum Arbeitsbeginn) mit den Massenbeförderungsmitteln mehr als dreimal so lange ist als die Fahrzeit mit dem Kfz. Für den Nahbereich bis 25 km wird allerdings ausdrücklich angemerkt, dass hier die Benützung von Massenbeförderungsmitteln den Erfahrungswerten über die durchschnittliche Fahrtdauer entsprechend auch dann und unabhängig von der bei Benützung eines Kfz erforderlichen Fahrzeit noch zumutbar ist, wenn die Gesamtfahrzeit für die einfache Fahrtstrecke nicht mehr als 90 Minuten beträgt. Ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels auf mehr als der halben Strecke möglich, dann ist laut amtlichen Erläuterungen die für die Klärung der (Un-)Zumutbarkeit maßgebliche Fahrtdauer aus der Gesamtfahrzeit (Kfz und Massenbeförderungsmittel) zu errechnen.

Liegen Wohnung und Arbeitsstätte somit mehr als 25 km voneinander entfernt, dann soll nach den Intentionen des Gesetzgebers die gesamte Wegzeit (vom Verlassen der Wohnung bis zum Ankommen an der Arbeitsstätte und umgekehrt) bei Benützung öffentlicher Verkehrsmittel zur Fahrzeit bei Benützung des Kfz in Relation gesetzt werden. Nur wenn diese Verhältnisrechnung eine gegenüber der Fahrzeit mit dem Kfz mehr als dreimal so lange Wegzeit im Falle der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel ergibt, ist nach der Zielsetzung des Gesetzgebers von

Unzumutbarkeit im in Rede stehenden Sinn auszugehen. Der Vergleich der Ausführungen in den Gesetzesmaterialien mit den in der Verwaltungspraxis regelmäßig herangezogenen entfernungsabhängig gestaffelten Zumutbarkeitsgrenzen zeigt, dass der historische Gesetzgeber die zeitliche Zumutbarkeitsgrenze nicht anhand von Entfernungen, sondern durch Gegenüberstellung der Fahrzeiten mit öffentlichen Verkehrsmitteln einerseits und Individualverkehrsmittel andererseits ermittelt wissen wollte. Das alleinige Abstellen auf die Relation der Wegzeiten findet allerdings selbst im Bereich der Anwendung von durch die Gesetzesmaterialien aufgestellten Grundsätzen ihre Grenzziehung dort, wo die Gesamtwegzeit bei Benutzung der öffentlichen Verkehrsmittel außerhalb des Nahbereiches von 25 km lediglich die Dauer von 1,5 Stunden erreicht oder sie sogar unterschreitet. Nachdem der Gesetzgeber diese Fahrtzeit von 90 Minuten für den Nahbereich (bis 25 km) und damit wohl grundsätzlich für zumutbar erachtet, erschiene dem Unabhängigen Finanzsenat die Annahme einer Unzumutbarkeit derselben Fahrtzeit von 90 Minuten nur auf eine weitere Entfernung begründet als sachlich nicht gerechtfertigt.

„Unterstellt man dem Gesetzgeber keine gleichheitswidrige Vorgangsweise, können die Materialien (entgegen dem missverständlichen Wortlaut) wohl nur so verstanden werden, dass generell die Benützung von Massenverkehrsmitteln dann unzumutbar ist, wenn die Fahrt mit diesen einerseits 90 Minuten (1,5 Stunden) überschreitet und andererseits die Fahrt mit den Massenverkehrsmitteln mehr als drei Mal so lang dauert wie mit dem Auto. Der Hinweis auf den Nahebereich ist bei diesem Verständnis so zu interpretieren,

dass die Materialien eine Zumutbarkeitsgrenze - im Sinne der Förderung des öffentlichen Verkehrs - von 90 Minuten Fahrzeit einziehen wollen und sich das Problem einer kürzeren Fahrzeit als 30 Minuten mit dem PKW - vor dem Hintergrund des vor mehr als 15 Jahren bestandenen Autobahn- und Schnellstraßennetzes - nur im Nahebereich stellen könne“

(UFS 20.9.2006, RV/2256-W/05; vgl. dazu zB auch UFS 11.05.2007, RV/0258-F/07; UFS 24.04.2009, RV/0090-F/09; VwGH 28.10.2008, 2006/15/0319; Wanke, „Großes“ Pendlerpauschale, wenn die Fahrt mit Massenverkehrsmitteln mehr als drei Mal so lang wie die Fahrt mit dem Pkw dauert, in: UFS aktuell 2006, Seiten 306 ff; Ryda/Langheinrich, Behandlung der Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sowie zwischen einem an der Arbeitsstätte begründeten Wohn- und dem Familienwohnsitz, FJ 2006, Seiten 271 ff; Doralt, EStG¹³, § 16 Tz 105).

Die vom Bw. täglich zurückzulegende Pendlerstrecke beträgt sowohl hinsichtlich seiner Wohnung in Z als auch jener in X mehr als 25 km.

Hinsichtlich der Fahrtzeit mit dem Pkw auf der als kürzesten Straßenverbindung anzusehenden Strecke zwischen der Wohnung des Bw. und seiner Arbeitsstätte wurde im konkreten Fall als maßgebliche Vergleichsgröße - bei der Streckenauswahl sind nach höchstrichterlicher

Rechtsprechung (VwGH 16.7.1996, 96/17/0002, 0003) öffentliche Interessen, wie die Sicherheit und Flüssigkeit des Verkehrs sowie die Vermeidung von Lärm und Abgasen in Wohngebieten, Bedacht zu nehmen - unter Benützung der Österreichischen Autobahn hinsichtlich seiner Wohnung in Z eine Fahrtzeit von 31 Minuten bei einer Entfernung von 36 km und hinsichtlich seiner Wohnung in X eine Fahrtzeit von 28 Minuten bei einer Entfernung von 30 km ermittelt (vgl. jeweils Routenplaner "ViaMichelin" - empfohlene Strecke). Damit ergibt sich im vorliegenden Berufungsfall ein nach den in den Gesetzesmaterialien festgehaltenen Grundsätzen zumutbarer Zeitrahmen von 93 Minuten (Wohnung Z) sowie von 84 Minuten (Wohnung X).

Da im vorliegenden Fall die Gesamtwegzeit hinsichtlich seiner Wohnung in Z (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt und bei der Arbeitsstätte) bei Benützung öffentlicher Verkehrsmittel für die einfache Strecke - wie die oben dargelegten Abfahrts- und Ankunftszeiten zeigen - *überwiegend* 90 Minuten (1,5 Stunden) überschreitet und *überwiegend* mehr als drei Mal so lang ist wie jene mit dem Pkw, kann von einer auf Grund langer Wegzeiten verwirklichten "Unzumutbarkeit" der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel, die der Gesetzgeber für die Zuerkennung des "großen" Pendlerpauschales voraussetzt, ausgegangen werden und war daher - der Unabhängige Finanzsenat ist in seiner Entscheidungsfindung weder an Richtlinien noch an Erlässe der Finanzverwaltung gebunden - dem diesbezüglichen Berufungsbegehren [Anerkennung des sog. großen Pendlerpauschales nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 für eine einfache Fahrtstrecke von 20 bis 40 km (im Falle der Unzumutbarkeit ist die kürzeste Straßenverbindung heranzuziehen) für zwei Monate in Höhe von **226,00 €**] Folge zu geben.

Da die Gesamtwegzeit hinsichtlich seiner Wohnung in X (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt und bei der Arbeitsstätte) bei Benützung öffentlicher Verkehrsmittel - wie die oben dargelegten Abfahrts- und Ankunftszeiten zeigen - zwar mehr als drei Mal so lang ist wie jene mit dem Pkw allerdings nicht überwiegend 90 Minuten (1,5 Stunden) überschreitet, kann von einer auf Grund langer Wegzeiten verwirklichten "*Unzumutbarkeit*" der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel auch dann nicht ausgegangen werden, wenn die oben zitierten amtlichen Erläuterungen zur Beurteilung herangezogen werden. Angesichts dieser Ausführungen kann somit im Hinblick auf die Wohnung in X von der Erfüllung des Tatbestandes "*Unzumutbarkeit*", den der Gesetzgeber für die Zuerkennung des "großen" Pendlerpauschales voraussetzt, keine Rede sein und war daher dem diesbezüglichen Berufungsbegehren ein Erfolg zu versagen.

Gleichzeitig war jedoch der angefochtene Einkommensteuerbescheid vom 10. Oktober 2011 insofern zu Gunsten des Bw. abzuändern, als richtigerweise hinsichtlich der Wohnung in X (Mai 2010 bis Dezember 2010) das sog. kleine Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988 für eine einfache Fahrtstrecke ab 20 km (die Wegstrecke bemisst sich im Falle der

Zumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels nach den Tarifkilometern zu-
füglich Anfahrts- oder Gehwege zu den jeweiligen Ein- und Ausstiegsstellen; die so ermittelte
einfache Wegstrecke beträgt im konkreten Fall - wie oben bereits dargelegt - 33 km) für acht
Monate mit einem Pauschbetrag von **420,00 €** anzusetzen war.

Gesamthaft gesehen war daher im Berufungsjahr unter dem Titel "Pendlerpauschale" ein
Pauschbetrag von insgesamt **646,00 €** (statt bisher 105,00 €) als Werbungskosten zu be-
rücksichtigen und war damit - gerade auch im Sinne einer gleichmäßigen Besteuerung aller
Steuerpflichtigen - spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 12. Dezember 2011