



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Gde S, L-Weg 4, vom 19. Juni 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes F vom 26. Mai 2009 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2008 entschieden:

Der Berufung wird im Umfang der Berufungsvorentscheidung teilweise Folge gegeben.

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe wird auf die Berufungsvorentscheidung vom 14. Juli 2009 verwiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge kurz: Bw.) bezog im Berufungsjahr nichtselbständige Einkünfte als Grenzgänger. Er war bis 31. Jänner 2008 bei der Fa. K P AG in Gd E, E-Straße 10, und von 1. Februar bis 31. Dezember 2008 bei der Fa. X AG, in G T, H-Straße 1 a, beschäftigt. Sein Wohnsitz befand sich im Berufungsjahr ganzjährig in Gde S, L-Weg 4 (vgl. auch entsprechende Anfrage aus dem Zentralen Melderegister).

Mit seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2008 vom 10. Februar 2009 samt Beilagen begehrte der Bw. ua. unter dem Titel "Pendlerpauschale" die Berücksichtigung von 2.797,50 € [jährlicher Pauschbetrag (sog. großes Pendlerpauschale) für 2007 gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 für eine einfache Fahrtstrecke ab 60 km] als Werbungskosten. Begründend erklärte er unter Verweis auf das Vorjahr, dass sein Arbeitsweg 65 km betrage und kein öffentliches Verkehrsmittel zur Verfügung stehe.

Das Finanzamt erließ in der Folge den angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2008 vom 26. Mai 2009. Dabei berücksichtigte es (nur) das sog. große Pendlerpauschale für eine einfache Fahrtstrecke ab 40 km mit einem jährlichen Pauschbetrag von 2.206,50 € als Werbungskosten. Begründend führte es dazu aus, dass auf Grund entsprechender Erhebungen von einem einfachen Arbeitsweg unter 60 km auszugehen sei.

Mit Schriftsatz vom 19. Juni 2009 erhob der Bw. dagegen Berufung, begehrte, das große Pendlerpauschale für eine einfache Fahrtstrecke ab 60 km, einen Krankentaggeldversicherungsbeitrag in Höhe von 514,85 sFr sowie - wie im Vorjahr - die AfA für Computer bzw. ADSL (beruflich notwendig) im Betrage von 364,00 € als Werbungskosten zu berücksichtigen. Zum hier noch strittigen Berufungspunkt "Pendlerpauschale" führte der Bw. aus, dass die kürzeste Wegstrecke von S L-Weg 4 (M) bis zur Fa. X AG 62,5 km betrage.

Mit Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer 2008 vom 14. Juli 2009 berücksichtigte das Finanzamt die unter dem Titel "AfA für Computer bzw. ADSL bzw. Krankentaggeldversicherung" geltend gemachten Kosten als Werbungskosten; hinsichtlich des gewährten Pendlerpauschales von jährlich (nur noch) 1.691,00 € führte es begründend Folgendes aus:

"Wenn in einem Betrieb die gleitende Arbeitszeit eingeführt ist, dann berechnet sich die Wegzeit nach der optimalen möglichen Anpassung von Arbeitsbeginn und Arbeitsende an die Ankunfts- bzw. die Abfahrtszeiten des öffentlichen Verkehrsmittels. Da Ihnen 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 (die zumutbare Wegzeit für die einfache Wegstrecke beträgt laut Gesetzgeber 2,5 Stunden für die einfache Wegstrecke ab 60 km und 2 Stunden für die einfache Wegstrecke von 40 bis 60 km) ist, wurde Ihnen das kleine Pendlerpauschale für Jänner 08 (Fa. K P) für 40 bis 60 km in Höhe von 90,00 € und für Februar bis Dezember 08 ab 60 km in Höhe von 1.601,00 € gewährt."

Mit als Vorlageantrag zu wertendem Schriftsatz vom 12. August 2009 erhob der Bw. Berufung gegen den Punkt "Pendlerpauschale", legte zwei Exceltabellen (Fahrzeitermittlungen für die Strecke M/S - TC) vor und führte dazu im Wesentlichen aus, dass sein Beruf als Einkäufer ein Maximum an Flexibilität (unregelmäßige und längere Arbeitszeiten) von ihm abverlange. Es sei oft nicht abschätzbar, wie lange die Besprechungen dauern würden bzw. wenn diese beginnen und enden würden. Seine überwiegenden Arbeitszeiten seien Folgende: Arbeitsbeginn morgens: 7.15 - 7.25 Uhr, Arbeitsende abends: 18.15 - 19.00 Uhr und zeitweise später. Eine Zumutbarkeit der Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel sei hier keinesfalls gegeben, weshalb er die Berücksichtigung der großen Pendlerpauschale begehre.

In der Folge wurde die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt, wodurch die Berufung wiederum als unerledigt galt.

Im Rahmen eines Vorhalteverfahrens [vgl. Schriftsatz des Unabhängigen Finanzsenates vom 30. November 2009, mit dem der Bw. ersucht wurde, auch hinsichtlich seiner Beschäftigung bei der Fa. K P AG im Jänner 2008 seine überwiegenden Arbeitszeiten (Arbeitsbeginn- sowie Arbeitsende an mehr als der Hälfte der Arbeitstage in diesem Monat) - gegebenenfalls belegt durch das Arbeitszeiterfassungssystem oder eine Bestätigung seiner ehemaligen Arbeitgeberin - bekannt zu geben und auch darüber Auskunft zu erteilen, wie flexibel er in der Einteilung seiner Arbeitszeit war] brachte der Bw. mit E-Mail vom 7. Dezember 2009 vor, dass er angesichts des damaligen bevorstehenden Arbeitsplatzwechsels, der Jahreswende und des Resturlaubsabbaues im Jänner 2008 insgesamt eine Woche gearbeitet habe, sich die überwiegenden Arbeitszeiten in dieser Woche zwischen 9.15 und 10.00 Stunden belaufen hätten und seine Flexibilität auch bei der Fa. K P AG in E, wie auf Grund der angeführten Arbeitszeiten ersehen werden könne, außerordentlich hoch gewesen sei.

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung erwogen:

Uneinigkeit besteht im konkreten Fall noch 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 und wie sich die jeweils zugrunde zu legende Wegstrecke bemisst.

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

Unzumutbarkeit der Benützung von Massenverkehrsmitteln ist nach der Verwaltungspraxis (vgl. Sailer/Bernold/Mertens, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2008, Fra-

ge 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].

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 dieser Überlegungen ist im gegenständlichen Fall für die Zurücklegung des Arbeitsweges auf der Wegstrecke zwischen der Wohnung des Bw. in S (L-Weg 4) und dem Bahnhof S eine Fahrt mit dem Privat-Pkw (vom Routenplaner *“ViaMichelin”* empfohlene Strecke: 1 km, Zeit: 1 Minute), eine Zugfahrt (M-Bahn) vom Bahnhof S nach Bahnhof B (13 Tarif km, 20 Minuten), weiters eine Zugfahrt vom Bahnhof B nach Bahnhof F (21 Tarif km, 20 Minuten mit dem Regionalzug), eine Fahrt mit dem L-Bus (alternativ auch die Nutzung des Zuges zwischen Bahnhof F und Bahnhof BS) von F Bahnhof (Vorplatz) nach E P (Entfernung lt. Routenplaner *“ViaMichelin”*: ca. 8,2 km, Busfahrzeit: 22 Minuten) bzw. nach T D mit Umsteigen in SP (Entfernung lt. Routenplaner *“ViaMichelin”*: ca. 29 km, Busfahrzeit: 62 Minuten) sowie ein Fußweg von der Bushaltestelle E P bzw. T D zur jeweiligen Arbeitsstätte (ca. 50 m, 1 Minute bzw. ca. 100 m bzw. 2 Minuten; vgl. dazu Ortspläne E bzw. T unter <http://map.search.ch/>) zu unterstellen.

Bezogen auf die vom Bw. angegebenen Dienstzeiten (Im Hinblick auf seine Arbeitsstätte in T gab der Bw. mit Schriftsatz vom 12. August 2009 an, dass sein Arbeitsbeginn überwiegend zwischen 7.15 und 7.25 Uhr und sein Arbeitsende überwiegend zwischen 18.15 und 19.00 Uhr, zeitweise auch später, liege; der Bw. hatte unbestritten gleitende Arbeitszeit. Hinsichtlich der Arbeitsstätte in E erklärte der Bw. mit E-Mail vom 7. Dezember 2009, dass er im Jänner 2008 insgesamt eine Woche gearbeitet habe, sich die überwiegenden Arbeitszeiten in dieser Woche zwischen 9.15 und 10.00 Stunden belaufen hätten und seine Flexibilität *auch* bei der Fa. K P AG, wie auf Grund der angeführten Arbeitszeiten ersehen werden könne, außerordentlich hoch gewesen sei - hinsichtlich der Arbeitsstätte in E hat der Bw. trotz entsprechender Vorhaltung seine überwiegenden konkreten Arbeitsbeginn- bzw. Arbeitsendzeiten nicht angegeben) 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 08 (gültig vom 9. Dezember 2007 bis 13. Dezember 2008) sowie Fahrplan 09 (gültig vom 14. Dezember 2008 bis 12. Dezember 2009); HaCon Fahrplanauskunft, Fahrpläne: ÖBB 2008 sowie ÖBB 2008/2009]:

Wohnort - Arbeitsstätte E - Wohnort

(Jänner 2008):

Hinfahrt: zB

- Privat-Pkw Wohnung in S ab ca. 5.05 Uhr/Bahnhof S an ca. 5.06 Uhr, Park-, Umsteige- bzw.

Wartezeit ca. 6 Min, M-Bahn Bahnhof S ab 5.12 Uhr/Bahnhof B an 5.32 Uhr, Umsteige- bzw. Wartezeit (5 Min), ÖBB-Regionalzug Bahnhof B ab 5.37 Uhr/Bahnhof F an 5.57 Uhr, Umsteige- bzw. Wartezeit (8 Min), Fahrt mit dem L-Bus (Liniex) F Bahnhof (Vorplatz) ab 6.05 Uhr/E P an 6.27 Uhr, Fußweg (ca. 1 Min) zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte an 6.28 Uhr;

- Privat-Pkw Wohnung in S ab ca. 5.35 Uhr/Bahnhof S an ca. 5.36 Uhr, Park-, Umsteige- bzw.

Wartezeit ca. 4 Min, M-Bahn Bahnhof S ab 5.40 Uhr/Bahnhof B an 6.00 Uhr, Umsteige- bzw. Wartezeit (15 Min), ÖBB-EN Bahnhof B ab 6.15 Uhr/Bahnhof F an 6.31 Uhr, Umsteige- bzw. Wartezeit (4 Min), Fahrt mit dem L-Bus (Liniex) F Bahnhof (Vorplatz) ab 6.35 Uhr/E P an 6.57 Uhr, Fußweg (ca. 1 Min) zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte an 6.58 Uhr;

- Privat-Pkw Wohnung in S ab ca. 6.20 Uhr/Bahnhof S an ca. 6.21 Uhr, Park-, Umsteige- bzw.

Wartezeit ca. 4 Min, ÖBB-Regionalzug Bahnhof S ab 6.25 Uhr/Bahnhof F an 7.08 Uhr, Umsteige- bzw. Wartezeit (27 Min), Fahrt mit dem L-Bus (Liniex) F Bahnhof (Vorplatz) ab 7.35 Uhr/E P an 7.57 Uhr, Fußweg (ca. 1 Min) zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte an 7.58 Uhr;

- Privat-Pkw Wohnung in S ab ca. 6.55 Uhr/Bahnhof S an ca. 6.56 Uhr, Park-, Umsteige- bzw.

Wartezeit ca. 7 Min, ÖBB-Regionalzug Bahnhof S ab 7.03 Uhr/Bahnhof F an 7.43 Uhr, Umsteige- bzw. Wartezeit (22 Min), Fahrt mit dem L-Bus (Liniex) F Bahnhof (Vorplatz) ab 8.05 Uhr/E P an 8.27 Uhr, Fußweg (ca. 1 Min) zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte an 8.28 Uhr.

Rückfahrt: zB

- Gehweg zur Bushaltestelle E P (1 Min), L-Bus (Liniex) E P ab 16.00 Uhr/F Bahnhof (Vorplatz) an

16.24 Uhr, Umsteige- bzw. Wartezeit (26 Min), ÖBB-IC Bahnhof F ab 16.50 Uhr/Bahnhof B an

17.02 Uhr, Umsteige- bzw. Wartezeit (5 Min), M-Bahn Bahnhof B ab 17.07 Uhr/Bahnhof S an

17.27 Uhr, Umsteigezeit auf Pkw ca. 5 Minuten, Privat-Pkw Bahnhof S ab 17.32 Uhr/Wohnung des Bw. in S an 17.33 Uhr;

- Gehweg zur Bushaltestelle E P (1 Min), L-Bus (Liniex) E P ab 16.30 Uhr/F Bahnhof (Vorplatz) an

16.54 Uhr, Umsteige- bzw. Wartezeit (26 Min), ÖBB-ICE Bahnhof F ab 17.20 Uhr/Bahnhof B an

17.32 Uhr, Umsteige- bzw. Wartezeit (5 Min), M-Bahn Bahnhof B ab 17.37 Uhr/Bahnhof S an

17.57 Uhr, Umsteigezeit auf Pkw ca. 5 Minuten, Privat-Pkw Bahnhof S ab 18.02 Uhr/Wohnung des Bw. in S an 18.03 Uhr;

- Gehweg zur Bushaltestelle E P (1 Min), L-Bus (Liniex) E P ab 17.00 Uhr/F Bahnhof (Vorplatz) an

17.24 Uhr, Umsteige- bzw. Wartezeit (9 Min), ÖBB-Regionalzug Bahnhof F ab 17.33 Uhr/Bahnhof B an 17.53 Uhr, Umsteige- bzw. Wartezeit (11 Min), M-Bahn Bahnhof B ab 18.04 Uhr/Bahnhof S an 18.23 Uhr, Umsteigezeit auf Pkw ca. 5 Minuten, Privat-Pkw Bahnhof S ab 18.28 Uhr/Wohnung des Bw. in S an 18.29 Uhr;

- Gehweg zur Bushaltestelle E P (1 Min), L-Bus (LinieX) E P ab 17.30 Uhr/F Bahnhof (Vorplatz) an 17.54 Uhr, Umsteige- bzw. Wartezeit (9 Min), ÖBB-Regionalzug Bahnhof F ab 18.03 Uhr/Bahnhof B an 18.23 Uhr, Umsteige- bzw. Wartezeit (14 Min), M-Bahn Bahnhof B ab 18.37 Uhr/Bahnhof S an 18.57 Uhr, Umsteigezeit auf Pkw ca. 5 Minuten, Privat-Pkw Bahnhof S ab 19.02 Uhr/Wohnung des Bw. in S an 19.03 Uhr;

- Gehweg zur Bushaltestelle E P (1 Min), L-Bus (LinieX) E P ab 18.30 Uhr/F Bahnhof (Vorplatz) an 18.54 Uhr, Umsteige- bzw. Wartezeit (26 Min), ÖBB-EC Bahnhof F ab 19.20 Uhr/Bahnhof B an 19.32 Uhr, Umsteige- bzw. Wartezeit (5 Min), M-Bahn Bahnhof B ab 19.37 Uhr/Bahnhof S an 19.57 Uhr, Umsteigezeit auf Pkw ca. 5 Minuten, Privat-Pkw Bahnhof S ab 20.02 Uhr/Wohnung des Bw. in S an 20.03 Uhr.

Wohnort - Arbeitsstätte T - Wohnort

(Februar bis Dezember 2008):

Hinfahrt:

- Privat-Pkw Wohnung in S ab ca. 5.05 Uhr/Bahnhof S an ca. 5.06 Uhr, Park-, Umsteige- bzw. Wartezeit ca. 6 Min, M-Bahn Bahnhof S ab 5.12 Uhr/Bahnhof B an 5.32 Uhr, Umsteige- bzw. Wartezeit (5 Min), ÖBB-Regionalzug Bahnhof B ab 5.37 Uhr/Bahnhof F an 5.57 Uhr, Umsteige- bzw. Wartezeit (8 Min), Fahrt mit dem L-Bus (LinieX) F Bahnhof (Vorplatz) ab 6.05 Uhr/SP an 6.37 Uhr, Umsteigen und Weiterfahrt mit dem L-Bus (LinieYX) SP ab 6.40 Uhr/T D an 7.10 Uhr, Fußweg (ca. 2 Min) zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte an 7.12 Uhr;

- Privat-Pkw Wohnung in S ab ca. 5.35 Uhr/Bahnhof S an ca. 5.36 Uhr, Park-, Umsteige- bzw. Wartezeit ca. 4 Min, M-Bahn Bahnhof S ab 5.40 Uhr/Bahnhof B an 6.00 Uhr, Umsteige- bzw. Wartezeit (3 Min), ÖBB-Rex Bahnhof B ab 6.03 Uhr/Bahnhof F an 6.16 Uhr, Umsteige- bzw. Wartezeit (4 Min), Fahrt mit dem L-Bus (LinieY) F Bahnhof (Vorplatz) ab 6.20 Uhr/N Mz an 6.47 Uhr, Umsteigen und Weiterfahrt mit dem L-Bus (LinieXY) V Mz ab 6.58 Uhr/T D an 7.18 Uhr, Fußweg (ca. 2 Min) zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte an 7.20 Uhr.

Rückfahrt:

- Gehweg zur Bushaltestelle T D (2 Min), L-Bus (LinieYX) T D ab 18.14 Uhr/Bahnhof BS an 18.55 Uhr, Umsteige- bzw. Wartezeit (7 Min), ÖBB-EC Bahnhof BS ab 19.02 Uhr/Bahnhof B an 19.32 Uhr, Umsteige- bzw. Wartezeit (5 Min), M-Bahn Bahnhof B ab 19.37 Uhr/Bahnhof S an 19.57 Uhr, Umsteigezeit auf Pkw ca. 5 Minuten, Privat-Pkw Bahnhof S ab 20.02 Uhr/Wohnung des Bw. in S an 20.03 Uhr;

- Gehweg zur Bushaltestelle T D (2 Min), L-Bus (LinieYX) T D ab 18.44 Uhr/SP an 19.18 Uhr, Umsteigen und Weiterfahrt mit dem L-Bus (LinieX) SP ab 19.20 Uhr/F Bahnhof (Vorplatz) an

19.54 Uhr, Umsteige- bzw. Wartezeit (9 Min), ÖBB-Regionalzug Bahnhof F ab 20.03 Uhr/Bahnhof B an 20.23 Uhr, Umsteige- bzw. Wartezeit (14 Min), M-Bahn Bahnhof B ab 20.37 Uhr/Bahnhof S an 20.57 Uhr, Umsteigezeit auf Pkw ca. 5 Minuten, Privat-Pkw Bahnhof S ab 21.02 Uhr/Wohnung des Bw. in S an 21.03 Uhr;

- Gehweg zur Bushaltestelle T D (2 Min), L-Bus (Linie YX) T D ab 19.44 Uhr/SP an 20.18 Uhr, Umsteigen und Weiterfahrt mit dem L-Bus (Linie X) SP ab 20.20 Uhr/F Bahnhof (Vorplatz) an 20.54 Uhr, Umsteige- bzw. Wartezeit (26 Min), ÖBB-EC Bahnhof F ab 21.20 Uhr/Bahnhof B an 21.32 Uhr, Umsteige- bzw. Wartezeit (5 Min), M-Bahn Bahnhof B ab 21.37 Uhr/Bahnhof S an 21.57 Uhr, Umsteigezeit auf Pkw ca. 5 Minuten, Privat-Pkw Bahnhof S ab 22.02 Uhr/Wohnung des Bw. in S an 22.03 Uhr;

- Gehweg zur Bushaltestelle T D (2 Min), L-Bus (Linie YX) T D ab 20.44 Uhr/SP an 21.18 Uhr, Umsteigen und Weiterfahrt mit dem L-Bus (Linie X) SP ab 21.20 Uhr/F Bahnhof (Vorplatz) an 21.54 Uhr, Umsteige- bzw. Wartezeit (26 Min), ÖBB-EN Bahnhof F ab 22.20 Uhr/Bahnhof B an 22.32 Uhr, Umsteige- bzw. Wartezeit (5 Min), M-Bahn Bahnhof B ab 22.37 Uhr/Bahnhof S an 22.57 Uhr, Umsteigezeit auf Pkw ca. 5 Minuten, Privat-Pkw Bahnhof S ab 23.02 Uhr/Wohnung des Bw. in S an 23.03 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 Benützung öffentlicher und privater Verkehrsmittel) - nach Aufrundung der einzelnen Wegstrecken (vgl. Sailer/Bernold/Mer-

tens, a.a.O., Frage 16/22 zu § 16 EStG 1988) - 45 Kilometer (Arbeitsstätte in E) bzw. 65 Kilometer (Arbeitsstätte in T) beträgt, dann stünde dem Bw. nach der oben dargestellten, der einheitlichen Verwaltungsübung dienenden Verwaltungspraxis für deren Zurücklegung jeweils 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 der Arbeitsstätte in E eine einfache Fahrtzeit von max. 98 Minuten und hinsichtlich der Arbeitsstätte in T eine einfache Fahrtzeit von max. 143 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 Wegzeiten liegen 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.

Nachdem sich die Wegstrecke im Falle der Zumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels nach den Tarifkilometern zuzüglich Anfahrts- oder Gehwege zu den jeweiligen Ein- und Ausstiegstellen bemisst [die so ermittelte einfache Wegstrecke beträgt im konkreten Fall - wie oben bereits dargelegt - 45 km (Arbeitsstätte in E) bzw. 65 km (Arbeitsstätte in T)], war - wie das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung vom 14. Juli 2009 richtig ausgeführt hat - hinsichtlich der Arbeitsstätte in E das sog. kleine Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988 für eine einfache Fahrtstrecke ab *40 km* mit einem Pauschbetrag für einen Monat von **90,00 €** und betreffend die Arbeitsstätte in T das sog. kleine Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988 für eine einfache Fahrtstrecke ab *60 km* mit einem Pauschbetrag für 11 Monate von **1.601,00 €** anzusetzen.

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

Feldkirch, am 14. Jänner 2010