



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Gde X, S-Straße xx, vom 28. Dezember 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes F vom 3. Dezember 2010 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2009 entschieden:

Der Berufung wird statt gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

|   |  |
|---|--|
| Die Einkommensteuer wird für das Jahr 2009 festgesetzt mit:<br>Das Einkommen im Jahr 2009 beträgt:  | <b>17.246,96 €</b><br><b>93.318,16 €</b>     |
| Berechnung der Einkommensteuer:   |  |
| Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:<br>Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug<br>Pendlerpauschale laut Lohnzettel<br><b>Pendlerpauschale laut Veranlagung</b> | 55.482,27 €<br>0,00 €<br><b>- 2.361,00 €</b> |
| Sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag<br>Pauschbetrag für Werbungskosten   | - 7.976,56 €<br>- 132,00 €<br>45.012,71 €    |
| Sonstige Einkünfte:<br>Einkünfte aus Veräußerung von Beteiligungen  | 48.565,45 €<br>48.565,45 €                   |
| Gesamtbetrag der Einkünfte  | 93.578,16 €                                  |
| Sonderausgaben:<br>Pauschbetrag für Sonderausgaben<br>Kirchenbeitrag  | - 60,00 €<br>- 200,00 €                      |
| Einkommen   | 93.318,16 €                                  |
| Die Einkommensteuer für die Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt:<br>(93.318,16 - 60.000,00) / 2 + 20.235,00                 | 36.894,08 €                                  |
| Steuer vor Abzug der Absetzbeträge  | 36.894,08 €                                  |
| Verkehrsabsetzbetrag  | - 291,00 €                                   |
| Grenzgängerabsetzbetrag   | - 54,00 €                                    |
| Steuer für den Durchschnittssteuersatz<br>Durchschnittssteuersatz (36.549,08 / 93.318,16 x 100)   | 36.549,08 €<br>39,17%                        |
| Durchschnittssteuersatz   | 39,17% von<br>44.752,71<br>17.529,64 €       |

|                                |                 |           |               |
|--------------------------------|-----------------|-----------|---------------|
| Hälftesteuersatz               | 19,59% von      | 48.565,45 | 9.513,97 €    |
| Gem. § 67 (1) u. (2) EStG 1988 | 6% von 7.414,59 |           | 444,87 €      |
| Einkommensteuer                |                 |           | 27.488,48 €   |
| Ausländische Steuer            |                 |           | - 10.241,52 € |
| Festgesetzte Einkommensteuer   |                 |           | 17.246,96 €   |

## Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge kurz: Bw.) bezog im Berufungsjahr nichtselbständige Einkünfte bei der Fa. R AG in Gd Y, I-Straße yy. Sein Wohnsitz befand sich im Berufungsjahr lt. einer Abfrage aus dem Zentralen Melderegister in Gde X, S-Straße xx.

Mit seiner am 20. Oktober 2010 beim Finanzamt F elektronisch eingelangten Einkommensteuererklärung 2009 begehrte der Bw. ua. unter dem Titel "Pendlerpauschale - (Kennzahl 718)" die Berücksichtigung von 2.361,00 € [= jährlicher Pauschbetrag (sog. großes Pendlerpauschale) für eine einfache Fahrtstrecke von 40 bis 60 km] als Werbungskosten.

Im Rahmen eines entsprechenden Vorhalteverfahrens [vgl. das Ergänzungersuchen des Finanzamtes vom 27. Oktober 2010, wonach der Bw. ua. hinsichtlich des beantragten Pendlerpauschales ersucht wurde, bekannt zu geben, wie viel Kilometer der einfache Arbeitsweg habe und um wie viel Uhr er überwiegend (= an mehr als der Hälfte der Arbeitstage) seinen täglichen Dienst begonnen bzw. beendet und ob er Gleitzeit oder fixe Arbeitszeiten habe] erklärte die steuerliche Vertretung des Bw. mit Schreiben vom 22. November 2010 ua.

Folgendes:

*"Unser Mandant legt täglich die Strecke X - Y (einfache Fahrtstrecke 50 km) zurück.*

*Hinsichtlich Arbeitszeit hat unser Mandant Gleitzeit. Unser Mandant ist als M angestellt und hat daher unregelmäßige Arbeitszeiten. Speziell am Abend ist der Dienstschluss entsprechend dem Arbeitsanfall unterschiedlich. Üblicherweise fängt unser Mandant um 07:30 Uhr in Y an und hat meistens nach 18:00 Uhr Dienstschluss.*

*Y ist von X aus mit öffentlichen Verkehrsmitteln in einer vernünftigen Zeit nicht erreichbar.*

*Insbesondere bei späterem Dienstschluss ist ein öffentliches Verkehrsmittel nicht vorhanden.*

*Somit steht nach unserer Ansicht nach das große Pendlerpauschale zu".*

Mit Bescheid vom 3. Dezember 2010 wurde der Bw. zur Einkommensteuer 2009 veranlagt; dabei berücksichtigte das Finanzamt das sog. kleine Pendlerpauschale für eine einfache Fahrtstrecke von 40 bis 60 km mit einem jährlichen Pauschbetrag von 1.242,00 € als Werbungskosten; begründend führte es dazu Folgendes aus:

*"Bei der Beurteilung, ob das große oder das kleine Pendlerpauschale gewährt werden kann, wird von der günstigsten Kombination aus öffentlichem und individuellen Verkehr ausgegangen (sog. "Park &*

*Ride"); darüber hinaus wird untersucht, ob zu Dienstende (wohl Dienstbeginn) und Dienstschluss öffentliche Verkehrsmittel unterwegs sind und ob diese in der zumutbaren Wegzeit benutzt werden können (2,5 Stunden bei 50 Kilometer einfacher Arbeitsweg). Dies war der Fall; deshalb konnte nur das kleine Pendlerpauschale gewährt werden. Dies wird an folgendem Beispiel deutlich: Der Regionalzug verlässt X um 05.56 Uhr - Ankunft in F um 6.10 Uhr. Die Weiterfahrt in Richtung Bs erfolgt um 6.34 Uhr - Ankunft in Bs ist um 06.56 Uhr. Von Bs fährt der Zug weiter um 07.10 Uhr - Ankunft in Y ist um 07.14 Uhr. Ein pünktlicher Beginn ist somit gewährleistet. Bei der Retourfahrt fährt um 18.18 Uhr ein Bus (Nr. yyy) von Y nach V. Dort erfolgt die Weiterfahrt mit dem Bus (Nr. xxx) um 18.33 Uhr. Die Ankunft erfolgt in F um 19.05 Uhr. Um 19.18 Uhr verlässt der Eilzug F; die Ankunft in X erfolgt um 19.38 Uhr. ""*

Mit Schriftsatz vom 28. Dezember 2010 erhab der Bw. gegen diesen Einkommensteuerbescheid 2009 Berufung, begehrte die Berücksichtigung des sog. großen Pendlerpauschales, legte die Bestätigung seiner Arbeitgeberin (Personalabteilung) vom 22. Dezember 2010 vor (darin wird im Wesentlichen bestätigt, dass der Bw. auf Grund seiner Tätigkeit an mindestens drei von fünf Arbeitstagen die öffentlichen Verkehrsmittel nicht benutzen könne) und führte - gerade auch in Ergänzung zur obigen Vorhaltsbeantwortung - aus, dass ein üblicherweise um 7.30 Uhr beginnender und um 18.30 Uhr endender Arbeitstag im besten Fall die Ausnahme und ein theoretischer "Musterarbeitstag" darstelle. In seiner Position als M sei er auf Grund von täglichen Kunden- und Werkbesuchen in ganz Europa sowie unvorhersehbarer Meetings dauernd mit unregelmäßigen Arbeitszeiten konfrontiert. Die täglichen Arbeitszeiten würden deshalb stark variieren, sehr früh am Morgen beginnen bzw. sehr spät in der Nacht enden, was das Benutzen von öffentlichen Verkehrsmitteln nicht möglich mache.

Nach einem weiteren Vorhalteverfahren (vgl. das Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 7. Jänner 2011) wies das Finanzamt die Berufung mangels Vorlage von Arbeitszeitnachweisen bzw. eines entsprechenden Nachweises einer allfälligen Unzumutbarkeit der Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel, woran auch die vorgelegte Arbeitgeberbestätigung, in welcher von "regelmäßigen Terminen bei Kunden innerhalb Europas ..." gesprochen werde, nichts ändere, mit Berufungsvorentscheidung vom 21. Jänner 2011 als unbegründet ab.

Mit Schriftsatz vom 20. Februar 2011 beantragte der Bw., die gegenständliche Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen; dadurch galt die Berufung wiederum als unerledigt. In diesem Vorlageantrag brachte der Bw. ergänzend vor, dass er der Aufforderung, lückenlose Arbeitszeitaufzeichnungen vorzulegen, nach wie vor nicht nachkommen könne, weil sein Arbeitgeber keine Arbeitszeiterfassung für M (Gleitzeit) führe.

Der Bw. nahm in weiterer Folge Bezug auf folgende Ausführungen in einer UFS-Entscheidung: *""Das Gesetz definiert den Begriff "Unzumutbarkeit" im Zusammenhang mit der Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel im § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 nicht, weshalb die Frage der Unzumutbarkeit im Wege der*

*Interpretation zu lösen ist.*

*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.\*\*\**

Unter Annahme eines gewöhnlichen Arbeitstages und unter der Voraussetzung einer optimalen Dienstzeitenanpassung an die Fahrzeiten des öffentlichen Verkehrsnetzes könne sich laut Fahrplanbeispiel des Finanzamtes im Erstbescheid folgender Fahrplan für das Zurücklegen des täglichen Dienstweges ergeben.

- Hinweg:

05.56 Uhr Abfahrt Bahnhof X

07.14 Uhr Ankunft Bahnhof Y (Gesamtfahrzeit 78 Minuten)

- Rückweg:

18.18 Uhr Abfahrt Bahnhof Y

19.38 Uhr Ankunft Bahnhof X (Gesamtfahrzeit 80 Minuten)

Der Fußweg von der Wohnung zum Bahnhof X betrage etwa sechs Minuten; der Fußweg vom Bahnhof Y bis zum Arbeitgeber betrage etwa weitere 14 Minuten.

Hieraus würden sich Gesamtwegzeiten von 98 Minuten für den Heimweg und 100 Minuten für den Rückweg mittels öffentlicher Verkehrsmittel ergeben.

Da diese Gesamtwegzeit (98 bzw. 100 Minuten) mittels öffentlicher Verkehrsmittel mehr als dreimal so lange dauere wie die Fahrzeit mittels Kfz (31 Minuten), sei die Voraussetzung einer Unzumutbarkeit laut Definition der Regierungsvorlage gegeben.

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 jeweils für eine einfache Fahrtstrecke von 40 bis 60 km zu berücksichtigen ist.

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Nach Z 6 dieser Gesetzesstelle zählen zu den Werbungskosten die Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung

und Arbeitsstätte.

Intention des Gesetzgebers des EStG 1988 war es, durch Neuregelung der Absetzbarkeit von Kosten für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte den bis dahin steuerlich begünstigten, aus umweltpolitischer Sicht aber unerwünschten Individualverkehr einzudämmen und die Bevölkerung zum Umsteigen auf öffentliche Verkehrsmittel zu bewegen (VwGH 16.7.1996, 96/14/0002, 0003). Vor diesem Hintergrund wurde § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 geschaffen und ist diese Bestimmung daher so zu verstehen und auszulegen.

Die Kosten der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Arbeitsweg) sind grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 EStG 1988) abgegolten, der allen aktiven Arbeitnehmern unabhängig von den tatsächlichen Kosten zusteht.

Werbungskosten in Form des Pendlerpauschales gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 stehen grundsätzlich nur dann zu, wenn

- entweder der Arbeitsweg eine Entfernung von mindestens 20 Kilometer umfasst (sog. kleines Pendlerpauschale) oder
- die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumindest hinsichtlich des halben Arbeitsweges nicht möglich oder nicht zumutbar ist und der Arbeitsweg mindestens zwei Kilometer beträgt (sog. großes Pendlerpauschale).

In zeitlicher Hinsicht müssen die entsprechenden Verhältnisse im Lohnzahlungszeitraum **überwiegend** (dh. an mehr als der Hälfte der Arbeitstage im Lohnzahlungszeitraum) gegeben sein.

Beträgt die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt, mehr als 20 Kilometer und ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, dann sind die in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b iVm § 124b Z 146 lit. b EStG 1988 genannten Pauschbeträge zu berücksichtigen. Danach beträgt das sog. kleine Pendlerpauschale:

| ENTFERNUNG      | PAUSCHBETRÄGE<br>ab 1.7.2008 |                 |               |
|-----------------|------------------------------|-----------------|---------------|
|                 | jährlich                     | monatlich       | täglich       |
| ab 20 km        | 630,00 €                     | 52,50 €         | 1,75 €        |
| <b>ab 40 km</b> | <b>1.242,00 €</b>            | <b>103,50 €</b> | <b>3,45 €</b> |
| 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 hal-**

**ben 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<br>ab 1.7.2008 |                 |               |
|-----------------|------------------------------|-----------------|---------------|
|                 | jährlich                     | monatlich       | täglich       |
| ab 2 km         | 342,00 €                     | 28,50 €         | 0,95 €        |
| ab 20 km        | 1.356,00 €                   | 113,00 €        | 3,77 €        |
| <b>ab 40 km</b> | <b>2.361,00 €</b>            | <b>196,75 €</b> | <b>6,56 €</b> |
| 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 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:

| EINFACHE WEGSTRECKE | ZUMUTBARE WEGZEIT  |
|---------------------|--------------------|
| unter 20 km         | 1,5 Stunden        |
| ab 20 km            | 2 Stunden          |
| <b>ab 40 km</b>     | <b>2,5 Stunden</b> |

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 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 (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, EStG<sup>13</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 der obigen rechtlichen Überlegungen ist im gegenständlichen Fall für die Zurücklegung der Wegstrecke zwischen der Wohnung des Bw. (Gde X, S-Straße xx) ein Fußweg zur Bahnhaltestelle X H (nach Routenplaner "ViaMichelin" - Gehweg: ca. 0,3 km, 5 min) bzw. alternativ zum Bahnhof X eine Fahrt mit dem (Privat-)Pkw (nach Routenplaner "ViaMichelin" - empfohlene Strecke: ca. 3 km, 7 min), weiters ÖBB-Zugfahrten von der Bahnhaltestelle X H bzw. vom Bahnhof X nach Bahnhof F (28 Tarif km, 33 min, bzw. 26 Tarif km, 30 min, jeweils mit dem Regionalzug) sowie vom Bahnhof F nach Bahnhof S (16 Tarif km, 18 min, mit dem Regionalzug), Fahrten mit Lben (Linien tt, ss, zz) von SP nach Bahnhof Y mit Umsteigen in VP (ca. 7,5 km, 15 min) sowie ein Fußweg (nach Routenplaner

"ViaMichelin" - Gehweg: ca. 1,4 km, 20 min; siehe dazu auch unter <http://map.search.ch>) vom Bahnhof Y zur Arbeitsstätte des Bw. (Gd Y, I-Straße yy) zu unterstellen; auf der Rückfahrt ist die Strecke zwischen Y Bahnhof und F Bahnhof (Vorplatz) mit Umsteigen in VP durch Lbe zu bewältigen.

Bezogen auf die vom Bw. angegebenen Arbeitszeiten (mit Schriftsatz vom 22. November 2010 gab die steuerliche Vertretung des Bw. ausdrücklich an, dass der Bw. gleitende Arbeitszeit habe und dessen Arbeitstag üblicherweise um 7.30 Uhr beginnt und meistens nach 18.00 Uhr endet) war im konkreten Fall daher von folgendem Arbeitsweg des Bw. (Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung) bzw. von folgenden Abfahrts- und Ankunftszeiten (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt) auszugehen [vgl. die Kursbücher des Verkehrsverbundes Vorarlberg, Fahrplan 09 (gültig vom 14. Dezember 2008 bis 12. Dezember 2009) sowie Fahrplan 10 (gültig vom 13. Dezember 2009 bis 11. Dezember 2010); siehe auch unter <http://www.vmobil.at/>]:

### **Hinfahrt:**

*Privat-Pkw Wohnung in X ab ca. 5.52 Uhr/Bahnhaltestelle X H an ca. 5.57 Uhr, Wartezeit (ca. 2 min), ÖBB-Regionalzug Bahnhaltestelle X H ab 5.59 Uhr/Bahnhof F an 6.30 Uhr, ÖBB-Regionalzug Bahnhof F ab 6.33 Uhr/Bahnhof S an 6.51 Uhr, Übergang (1 min), Lbe (Linien zz, ss) SP ab 6.55 Uhr/Y Bahnhof an 7.21 Uhr mit Umsteigen in VP, Fußweg (ca. 20 min) zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte an 7.41 Uhr;*

### **Rückfahrt:**

*Gehweg von der Arbeitsstätte (ab 17.55 Uhr) nach Y Bahnhof (ca. 20 min), Wartezeit, Weiterfahrt mit Lben (Linien ss, tt) Y Bahnhof ab 18.19 Uhr/F Bahnhof (Vorplatz) an 19.06 Uhr mit Umsteigen in VP, Übergang (2 min), ÖBB-Regionalzug Bahnhof F ab 19.28 Uhr/Bahnhaltestelle X H an 19.59 Uhr, Gehweg zur Wohnung in X (ca. 5 min) an 20.04 Uhr.*

In Anbetracht des Umstandes, dass der Bw. ob seiner gleitenden Arbeitszeit Arbeitsbeginn und Arbeitsende an die Ankunfts- bzw. Abfahrtszeit des Verkehrsmittel optimal anpassen konnte, und unter Bedachtnahme auf eine optimale Kombination zwischen Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel war auf Grund der gegenständlich gegebenen Verkehrsverbindungen davon auszugehen, dass dem Bw. im streitgegenständlichen Zeitraum - im Hinblick auf die von seiner steuerlichen Vertretung glaubwürdig 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.

Mit dem auf die Bestätigung seiner Arbeitgeberin gestützten Vorbringen, wonach ein üblicherweise um 7.30 Uhr beginnender und um 18.00 Uhr endender Arbeitstag im besten Fall die

Ausnahme und ein theoretischer "Musterarbeitstag" darstelle, in seiner Position als M er auf Grund von täglichen Kunden- und Werkbesuchen in ganz Europa sowie unvorhersehbarer Meetings dauernd mit unregelmäßigen Arbeitszeiten konfrontiert sei und seine täglichen Arbeitszeiten deshalb stark variieren, sehr früh am Morgen beginnen bzw. sehr spät in der Nacht enden würden, was das Benutzen von öffentlichen Verkehrsmitteln an mindestens drei von fünf Arbeitstagen nicht möglich mache, ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nichts gewonnen. Notwendig wäre vielmehr die konkrete und durch entsprechende Aufzeichnungen belegte 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. In diesem Zusammenhang war auch zu berücksichtigen, dass dem Bw. im Berufungsjahr auch zu früherer wie auch späterer Stunde folgende Verbindungen mit öffentlichen Verkehrsmitteln zur Verfügung standen:

**Hinfahrt:**

- Privat-Pkw Wohnung in X ab ca. 4.58 Uhr/BahnhofX an ca. 5.04 Uhr, Park-, Umsteige- bzw. Wartezeit (ca. 5 min), ÖBB-OEC BahnhofX ab 5.09 Uhr/BahnhofF an 5.22 Uhr, ÖBB-Regionalzug BahnhofF ab 5.30 Uhr/BahnhofS an 5.49 Uhr, Übergang (1 min), Lbe (Linien uu, ss) SP ab 5.50 Uhr/Y Bahnhof an 6.08 Uhr mit Umsteigen in VP, Fußweg (ca. 20 min) zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte an 6.28 Uhr;
- Privat-Pkw Wohnung in X ab ca. 4.58 Uhr/BahnhofX an ca. 5.04 Uhr, Park-, Umsteige- bzw. Wartezeit (ca. 5 min), ÖBB-OEC BahnhofX ab 5.09 Uhr/BahnhofF an 5.22 Uhr, ÖBB-Regionalzug BahnhofF ab 5.30 Uhr/BahnhofB an 5.52 Uhr, SBB-S-Bahn BahnhofB ab 6.07 Uhr/BahnhofY an 6.12 Uhr, Fußweg (ca. 20 min) zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte an 6.32 Uhr.

**Rückfahrt:**

- Gehweg von der Arbeitsstätte (ab 18.25 Uhr) nach Y Bahnhof (ca. 20 min), Wartezeit, Weiterfahrt mit Lben (Linien ss, tt) Y Bahnhof ab 18.49 Uhr/F Bahnhof (Vorplatz) an 19.36 Uhr mit Umsteigen in VP, Übergang (2 min), ÖBB-Regionalzug BahnhofF ab 19.58 Uhr/Bahnhaltestelle X H an 20.29 Uhr, Gehweg zur Wohnung in X (ca. 5 min) an 20.34 Uhr;
- Gehweg von der Arbeitsstätte (ab 19.20 Uhr) zum BahnhofY (ca. 20 min), Wartezeit, SBB-Regionalzug BahnhofY ab 19.46 Uhr/BahnhofB an 19.51 Uhr, SBB-Regionalzug BahnhofB ab 20.01 Uhr/BahnhofSM an 20.28 Uhr, ÖBB-Rex BahnhofSM ab 20.33 Uhr/BahnhofBg an 20.47 Uhr, ÖBB-OEC BahnhofBg ab 20.55 Uhr/BahnhofX an 21.02 Uhr, Umsteigezeit auf Pkw (ca. 2 min), Privat-Pkw X Bahnhof ab 21.04 Uhr/Wohnung in X an 21.11 Uhr;
- Gehweg von der Arbeitsstätte (ab 20.20 Uhr) zum BahnhofY (ca. 20 min), Wartezeit, SBB-Regionalzug BahnhofY ab 20.46 Uhr/BahnhofB an 20.51 Uhr, ÖBB-Regionalzug BahnhofB ab 20.55 Uhr/BahnhofF an 21.17 Uhr, ÖBB-Regionalzug BahnhofF ab 21.58 Uhr/Bahnhaltestelle X H an 22.29 Uhr,

Gehweg zur Wohnung in X (ca. 5 min) an 22.34 Uhr;

- Gehweg von der Arbeitsstätte (ab 21.25 Uhr) zum Bahnhof Y (ca. 20 min), Wartezeit, SBB-S-Bahn Bahnhof Y ab 21.50 Uhr/Bahnhof SM an 22.27 Uhr, ÖBB-Regionalzug Bahnhof SM ab 22.56 Uhr/Bahnhaltestelle Bg Rb an 23.09 Uhr, ÖBB-Regionalzug Bahnhaltestelle Bg Rb ab 23.19 Uhr/Bahnhaltestelle X H an 23.29 Uhr, Gehweg zur Wohnung in X (ca. 5 min) an 23.34 Uhr;

- Gehweg von der Arbeitsstätte (ab 22.25 Uhr) zum Bahnhof Y (ca. 20 min), Wartezeit, SBB-S-Bahn Bahnhof Y ab 22.50 Uhr/Bahnhof B an 22.54 Uhr, ÖBB-EN Bahnhof B ab 22.59 Uhr/Bahnhof F an 23.14 Uhr, ÖBB-Regionalzug Bahnhof F ab 23.58 Uhr/Bahnhaltestelle X H an 0.29 Uhr, Gehweg zur Wohnung in X (ca. 5 min) an 0.34 Uhr;

- Gehweg von der Arbeitsstätte (ab 23.25 Uhr) zum Bahnhof Y (ca. 20 min), Wartezeit, SBB-S-Bahn Bahnhof Y ab 23.50 Uhr/Bahnhof B an 23.54 Uhr, ÖBB-EN Bahnhof B ab 0.05 Uhr/Bahnhof F an 0.20 Uhr, ÖBB-OEC Bahnhof F ab 0.33 Uhr/Bahnhof X an 0.47 Uhr, Umsteigezeit auf Pkw (ca. 2 min), Privat-Pkw X Bahnhof ab 0.49 Uhr/Wohnung in X an 0.56 Uhr.

Die Gewährung des sog. großen Pendlerpauschales ist im Übrigen *ausschließlich nach objektiven Kriterien der Benutzungsmöglichkeit des öffentlichen Verkehrsmittels auf mehr als der halben Fahrtstrecke* 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. 55 Kilometer beträgt, dann stünden 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), wonach sich für die Hin- und Rückfahrt eine einfache Fahrzeit von 109 bzw. 129 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.

Zum Vorbringen des Bw., bei Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel werde die dreifache Fahrtzeit mit dem Pkw überschritten, womit die Benützung der Verkehrsmittel unzumutbar sei, ist Folgendes zu sagen:

Das Gesetz definiert den Begriff "Unzumutbarkeit" im Zusammenhang mit der Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel im § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 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, EStG<sup>9</sup>, § 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 Fahrtzeit 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 Fahrtzeit aus der Gesamtfahrzeit (Kfz und Massenbeförderungsmittel) zu errechnen.

Liegen Wohnung und Arbeitsstätte somit mehr als 25 km von einander 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 bestanden habenden Autobahn- und Schnellstraßennetzes - nur im Nahebereich stellen könne (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).

Die vom Bw. täglich zurückzulegende Pendlerstrecke beträgt unbestritten mehr als 25 km.

Hinsichtlich der Fahrtzeit mit dem Pkw auf der als kürzesten Straßenverbindung anzusehenden Strecke zwischen der Wohnung des Berufungswerbers und seiner Arbeitsstätte wurde - 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 - im berufungsgegenständlichen Fall als maßgebliche Vergleichsgröße die Fahrtzeit unter

Benützung der Österreichischen und Schweizer Autobahn herangezogen und wurde damit mittels Routenplaner "ViaMichelin" (empfohlene Strecke) als maßgebliche Vergleichsgröße die Fahrtzeit von 34 Minuten bei einer Entfernung von 50 km ermittelt. Damit ermittelt sich im vorliegenden Berufungsfall ein nach den in den Gesetzesmaterialien festgehaltenen Grundsätzen zumutbarer Zeitrahmen von 102 Minuten.

Da im vorliegenden Fall die Gesamtwegzeit (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt 109 bzw. 129 Minuten ) bei Benützung öffentlicher Verkehrsmittel für die einfache Strecke 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 40 bis 60 km in Höhe von **2.361,00 €**) Folge zu geben.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 4. April 2011