

## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Gde H, A-Straße 12, vom 6. Februar 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 29. Jänner 2008 betreffend Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2006 sowie Vorauszahlungen an Einkommensteuer für das Jahr 2008 und Folgejahre entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Die Berufungswerberin (in der Folge kurz: Bw.) war im Berufungsjahr 2006 Grenzgängerin nach L. Sie war vom 1. Februar 2006 bis zum 31. August 2006 bei der Fa. P AG in Gd S, L-Straße 5, und vom 1. September 2006 bis zum 31. Dezember 2006 bei der Fa. T AG, Gd S, L-Straße 92, beschäftigt. In ihrer Einkommensteuererklärung für 2006 vom 22. Mai 2007 beantragte sie ua. unter dem Titel "Pendlerpauschale" die Berücksichtigung von 1.707,75 € (= das sog. große Pendlerpauschale nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 für eine einfache Fahrtstrecke von 40 bis 60 km für einen Zeitraum von 11 Monaten) als Werbungskosten. Der Wohnort der Bw. befand sich im Streitjahr in Gde H, A-Straße 12.

Nach erklärungsgemäßer Veranlagung der Bw. zur Einkommensteuer 2006 wurde dieser Einkommensteuerbescheid vom 15. Oktober 2007 durch Bescheid vom 29. Januar 2008 gemäß § 299 Abs. 1 BAO aufgehoben; das Finanzamt begründete seine Vorgehensweise unter Verweis auf das von der Bw. vorgelegte Formular L 34 (danach wurde von der Bw. - bei mögli-

cher und zumutbarer Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln auf der überwiegenden Strecke - die einfache Wegstrecke zwischen ihrer der Arbeitsstätte nächstgelegenen Wohnung und der Arbeitsstätte mit 38 km angegeben) damit, dass lt. Erhebungen das kleine Pendlerpauschale von H nach S 495,00 € betrage. Im gleichzeitig erlassenen neuen Einkommensteuerbescheid vom 29. Januar 2008 berücksichtige das Finanzamt einen Pauschbetrag in Höhe von 495,00 € (= das sog. kleine Pendlerpauschale nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988 für eine einfache Fahrtstrecke von 20 bis 40 km für einen Zeitraum von 12 Monaten). Basierend auf dieser Einkommensteuerveranlagung 2006 wurden schließlich mit Bescheid vom 29. Januar 2008 auch die Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2008 und Folgejahre gemäß § 45 Abs. 1 EStG 1988 mit 639,19 € festgesetzt.

In der gegen den Bescheid betreffend Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2006 sowie Vorauszahlungen an Einkommensteuer für das Jahr 2008 und Folgejahre mit Schriftsatz vom 6. Februar 2008 (vgl. auch das diesbezügliche Anbringen mittels FinanzOnline vom selben Tag) erhobenen Berufung beantragte die Bw., das große Pendlerpauschale (da die Benützung eines Massenbeförderungsmittels hinsichtlich des halben Arbeitsweges nicht möglich oder nicht zumutbar sei und der Arbeitsweg mindestens zwei Kilometer betrage) zu berücksichtigen und einen neuen Bescheid zu erlassen, und brachte dazu begründend vor, dass die Benützung des Massenbeförderungsmittels nicht zumutbar sei, da sie als zweifache Mutter eines Kleinkindes und eines schulpflichtigen Kindes die öffentlichen Verkehrsmittel auf Grund der starren Betriebszeiten nicht verwenden habe können. Es sei für sie nicht möglich gewesen, zu den Öffnungszeiten des Büros bzw. wieder rechtzeitig zum Abholen der Kinder in H zu sein.

Im Rahmen eines Vorhalteverfahrens (vgl. Ergänzungssuchen des Finanzamtes vom 20. Februar 2008 sowie das Anbringen der Bw. mittels FinanzOnline vom 29. Februar 2008) brachte die Bw. noch vor, dass ihre Arbeitszeiten von 9.00 Uhr bis 12.30 Uhr und von 13.30 Uhr bis 18.00 Uhr seien. Theoretisch könne sie die einfache direkte Wegstrecke von H mit Bus und Bahn wie folgt zurücklegen:

*“H: 8.11 Uhr von W-Straße mit Linie 55 zum Bahnhof H (vorher ist leider nicht möglich, da A in den Kindergarten N geht und meine Tochter E im Hr. Die Schule öffnet erst um 07.50 Uhr. Ich wäre um 08.16 Uhr am Bahnhof. Ab 08.28 Uhr von H nach F. Ich wäre um 08.43 Uhr in F. Um 08.46 Uhr geht eine weitere Verbindung nach B. Leider kann ich in S nicht aussteigen, da nicht gehalten wird.”*

Eine frühere Verbindung mit Ankunft in S um 08.05 Uhr könne sie nicht wahrnehmen, da sie erstens keine Gleitzeit habe und zweitens ihre Kinder noch nicht in die Schule bzw. im

---

Kindergarten seien.

Die Kilometeranzahl mit den öffentlichen Verkehrsmitteln betrage 38,7 km.

Nach Ergehen der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 2. April 2008 (auf die Bescheidbegründung wird an dieser Stelle verwiesen) begehrte die Bw. mit Anbringen (FinanzOnline) vom 21. April 2008, die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen, wodurch die Berufung wiederum als unerledigt galt. In Erwiderung auf die Berufungsvorentscheidung führte die Bw. im Vorlageantrag aus, dass es ihr nicht möglich sei, ein Massentransportmittel zu nehmen, um rechtzeitig an ihrer Arbeitsstelle zu erscheinen. Somit sei sie der Meinung, dass Unzumutbarkeit wegen tatsächlicher Unmöglichkeit gegeben sei; somit sei die große Pendlerpauschale gerechtfertigt [nicht zu vergessen sei, dass sie zeitlich keine anderen Verkehrsmittel benützen könne, da ihre Kinder noch nicht in den Betreuungsstätten (Schule bzw. Kindergarten) seien].

Mit Anbringen (FinanzOnline) vom 8. Mai 2008 brachte die Bw. noch ergänzend vor, dass bei Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel die dreifache Fahrtzeit mit dem Pkw überschritten werde, womit die Benützung der Verkehrsmittel unzumutbar sei.

Weiters sei es zeitlich nicht möglich, rechtzeitig am Arbeitsort zu sein; dazu nachfolgende Information:

*"meine täglichen Arbeitszeiten sind von 09.00 bis 12.00 Uhr und von 13.30 Uhr bis 18.00 Uhr. Ich kann vor acht Uhr elf nicht beim Bahnhof sein, da meine Tochter erst ab 07.50 Uhr in der Schule sein darf (Beaufsichtigung). Mein Sohn ist bereits ab 07.30 Uhr im Kindergarten.*

*Abfahrt H: 08.11 Uhr - Ankunft F 08.32 Uhr*

*Abfahrt F: 08.30 Uhr - Ankunft S Bahnhof 09.07 Uhr*

*Weiterfahrt von S Bahnhof zur L-Strasse, wo meine Arbeitsstätte ist.*

*Somit würde ich zu spät zu meiner Arbeitsstätte kommen, da ich fixe Arbeitszeiten habe (keine Gleitzeit).*

*Fahre ich mit dem Auto: benötige ich lt. Routenplaner 24 min (24 x 3 = 72 min)*

*Bei Verwendung der Öffis benötige ich: 81 min*

*15 min von meinem Wohnort zum Bahnhof (10 min Gehzeit zur W-Strasse und 5 min mit der Line 55 zum Bahnhof - keine Wartezeit inkludiert; reine Fahrzeit)*

*21 min von H nach F (Bahn) (08.38 Uhr bis 9.07 Uhr)*

*10 min von S Bahnhof zu meiner Arbeitsstätte (Bus und Gehzeit)*

*Ich benötige somit 81 min um auf direktem Weg mittels der Öffis von meinem Wohnort zu meiner Arbeitsstätte zu gelangen (davon abgesehen, dass ich zu spät kommen würde)."*

---

***Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung erwogen:***

***1) Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2006:***

§ 299 Abs. 1 bis 3 BAO idF des Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetzes (AbgRmRefG, BGBl. I Nr. 97/2002) lautet wie folgt:

*"(1) Die Abgabenbehörde erster Instanz kann auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.*

*(2) Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden.*

*(3) Durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Abs. 1) tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs. 1) befunden hat."*

§ 299 BAO gestattet im Ermessen der Abgabenbehörde liegende Aufhebungen somit nur, wenn der Bescheid sich als nicht richtig erweist. Der Inhalt eines Bescheides ist nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht. Weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliegt (etwa bei einer unrichtigen Auslegung einer Bestimmung, bei mangelnder Kenntnis des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes, bei Übersehen von Grundlagenbescheiden), ist für die Anwendbarkeit des § 299 Abs. 1 BAO nicht ausschlaggebend. § 299 Abs. 1 BAO gilt auch für "dynamische", also erst später erweisliche Unrichtigkeiten. Die Aufhebung setzt weder ein Verschulden der Abgabenbehörde noch ein Verschulden (bzw. ein Nichtverschulden) des Bescheidadressaten voraus. Lediglich bei der Ermessensübung könnte ausnahmsweise dem Verschulden der Behörde bzw. der Partei Bedeutung zukommen. Die Aufhebung setzt die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus; die bloße Möglichkeit reicht nicht. Die Aufhebung wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit setzt grundsätzlich die (vorherige) Klärung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes voraus (vgl. Ritz<sup>3</sup>, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Tzen 9 ff zu § 299 BAO).

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 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 96 EStG 1988 genannten Pauschbeträge (zB bei einer einfachen Fahrtstrecke von 20 km bis 40 km: **495,00 €**) zu berücksichtigen.

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 96 EStG 1988 an Stelle der Pauschbeträge nach lit. b leg. cit. folgende (jährliche) Pauschbeträge berücksichtigt:

| EINFACHE WEGSTRECKE | PAUSCHBETRÄGE     |
|---------------------|-------------------|
| 2 bis 20 km         | 280,00 €          |
| <b>20 bis 40 km</b> | <b>1.071,00 €</b> |
| 40 bis 60 km        | 1.863,00 €        |
| über 60 km          | 2.664,00 €        |

Unzumutbarkeit der Benützung von Massenverkehrsmitteln ist nach der Verwaltungspraxis (vgl. Sailer/Bernold/Mertens/Kranzl, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2003, Frage 16/23 zu § 16 EStG 1988) nur dann gegeben,

- wenn zumindest auf dem halben Arbeitsweg ein Massenverkehrsmittel überhaupt nicht oder nicht zur erforderlichen Zeit (zB bei Nachtarbeit) verkehrt (Unzumutbarkeit wegen tatsächlicher Unmöglichkeit),
- im Falle einer dauernden starken Gehbehinderung (Unzumutbarkeit wegen Gehbehinderung) sowie
- wenn folgende Wegzeiten überschritten werden (Unzumutbarkeit wegen langer Anfahrtszeit)

| EINFACHE WEGSTRECKE | ZUMUTBARE WEGZEIT |
|---------------------|-------------------|
| unter 20 km         | 1,5 Stunden       |
| <b>ab 20 km</b>     | <b>2 Stunden</b>  |
| 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 Anschläüssen) 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/Kranzl, a.a.O., Seiten 176 und 224 f; Schuch, Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Pendler-Pauschale), in: ÖStZ 1988, Seiten 316 ff].

Unstrittig ist nunmehr, dass die Wegstrecke zwischen 20 bis 40 km liegt, hat die Bw. doch mit Anbringen vom 29. Februar 2008 (wie bereits mit Formular L 34) selbst eine Kilometeranzahl (mit den öffentlichen Verkehrsmitteln) von 38,7 km, somit unter 40 km, angegeben. Uneinigkeit besteht im konkreten Fall daher (noch) 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 für eine einfache Fahrtstrecke von 20 bis 40 km zu berücksichtigen ist.

Im gegenständlichen Fall ist als optimale Kombination zwischen Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel die Zurücklegung der Wegstrecke zwischen der Wohnung der Bw. und der (der Wohnung der Bw. nächstgelegenen) ÖBB-Bahnhaltestelle A1 eine Fahrt mit dem Pkw (ca. 700 m nach Routenplaner "ViaMichelin") und eine Fahrtstrecke von der ÖBB-Bahnhaltestelle A1 nach Bahnhof F (16 Tarif km) mit dem Zug zu unterstellen. Von der Bushaltestelle Bahnhof F bis zur Haltestelle "Pt" in S (ca. 16 km nach Routenplaner "ViaMichelin") fährt der L Bus (Linie 70/71; ab Fahrplanwechsel Linie 13) und schließlich ist zwischen der Haltestelle "S Pt" und der Arbeitsstätte der Bw. noch ein Gehweg von ca. 200 m (L-Straße 5) bzw. 800 m (L-Straße 92) zurückzulegen.

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz ist davon überzeugt, dass im konkreten Fall Unzumutbarkeit der Benützung von Massenverkehrsmitteln wegen tatsächlicher Unmöglichkeit nicht vorliegt.

Im Berufungsjahr 2006 verkehrten öffentliche Verkehrsmittel auf der Strecke Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung bezogen auf die von der Bw. angegebenen Dienstzeiten (Dienstbeginn: 9.00 Uhr bis 12.30 Uhr und von 13.30 Uhr bis 18.00 Uhr) und unter Bedachtnahme auf eine optimale Kombination zwischen Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel wie folgt [vgl. Kursbücher des Verkehrsverbundes V, Fahrplan V 05/06 (gültig vom 11. Dezember 2005 bis 9. Dezember 2006), sowie Fahrplan V 06/07 (gültig vom 10. Dezember 2006 bis 8. Dezember 2007); Änderungen der Abfahrts- und Ankunftszeiten im Laufe des Berufungsjahres werden in Klammer angegeben]:

*Dienstbeginn um 9.00 Uhr:*

Pkw bis ÖBB-Bahnhaltestelle A1, Regionalzug ÖBB-Bahnhaltestelle A1 ab 7.43(7.44) Uhr/Bahnhof F an 8.02 Uhr mit Anschluss L Bus 70/71 bzw. 13 F Bahnhof ab 8.05 Uhr/S Pt an 8.27(8.39) Uhr, Fußweg bis zur Arbeitsstätte.

*Dienstende um 18.00 Uhr:*

Fußweg von der Arbeitsstätte zur Bushaltestelle S Pt, L Bus 70/71 S Pt ab 18.10 Uhr bzw. 18.30(18.20) Uhr/F Bahnhof an 18.43 Uhr bzw. 18.55(18.54) Uhr, Regionalzug Bahnhof F ab 18.58 Uhr/ÖBB-Bahnhaltestelle A1 an 19.15 Uhr, Pkw bis zur Wohnung.

---

Im Hinblick auf den Einwand der Bw., wonach sie auf Grund ihrer Betreuungspflichten ihren beiden Kindern gegenüber und wegen ihrer starren Arbeitszeiten (keine Gleitzeit) öffentliche Verkehrsmittel nicht benützen könne, 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 ausschließlich nach *objektiven* Kriterien der Benützungsmöglichkeit des öffentlichen Verkehrsmittels zu beurteilen. Es wird an dieser Stelle auch auf die diesbezüglichen Ausführungen des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung vom 2. April 2008 verwiesen.

Auf Grund der obigen Überlegungen war daher im konkreten Fall davon auszugehen, dass der Bw. im Berufungsjahr 2006 überwiegend die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel auf mehr als dem halben Arbeitsweg tatsächlich möglich war.

Die Prüfung ob Unzumutbarkeit wegen Gehbehinderung vorliegt, erübrigt sich gegenständlich, da die Bw. laut Aktenlage nicht dauernd stark gehbehindert ist und Derartiges auch nicht behauptet hat.

Zur Frage der Unzumutbarkeit der Benützung von Massenverkehrsmitteln wegen langer Anfahrtszeit ist Folgendes zu sagen:

Geht man davon aus, dass für die Bw. die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte - wie oben dargelegt - ca. 34 km beträgt, dann stünden ihr entsprechend der obigen Zeitstaffel für die Hin- oder Rückfahrt zwei Stunden zur Verfügung.

Unter Berücksichtigung einer ca. fünf Minuten dauernden Fahrt mit dem Pkw - wie oben bereits erwähnt, ist nach der Verwaltungspraxis eine optimale Kombination zwischen Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel zu unterstellen - für die ca. 700 m lange Strecke von der Wohnung der Bw. bis zur ÖBB-Bahnhaltestelle A1, einer ca. 20 Minuten dauernden Zugfahrt zwischen der ÖBB-Bahnhaltestelle A1 mit dem Regionalzug zum Bahnhof F, einer ca. 35 Minuten dauernden Busfahrt mit dem L Bus der Linie 70/71 bzw. 13 vom Bahnhof F bis zur Haltestelle S Pt, der Dauer eines Fußweges zur Arbeitsstätte (ca. fünfzehn Minuten) sowie etwaiger (kurzer) Wartezeiten kann nicht davon gesprochen werden, dass die Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel unzumutbar wäre. Die Fahrt mit dem öffentlichen Verkehrsmittel zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und in gleicher Weise auch jene zwischen Arbeitsstätte und Wohnung bleibt im konkreten Fall jedenfalls unter zwei Stunden.

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

Das Gesetz definiert den Begriff "Unzumutbarkeit" im Zusammenhang mit der Benutzung öf-

fentlicher 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<sup>9</sup>, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Tz 106 f zu § 16 EStG 1988, 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 Indi-

vidualverkehrsmittel 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, erschien 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 20.9.2006, RV/2256-W/05; vgl. dazu 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 von der Bw. täglich zurückzulegende Pendlerstrecke beträgt unbestritten mehr als 25 km. Hinsichtlich der Fahrtzeit auf der als kürzesten Straßenverbindung anzusehenden Strecke - 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 und ist daher im berufungsgegenständlichen Fall als maßgebliche Vergleichsgröße vernünftigerweise die Fahrtzeit unter Benützung der schweizerischen Autobahn heranzuziehen - wurde mittels Routenplaner "ViaMichelin" eine Fahrtzeit von 23 (L-Straße 5) bzw. 24 (L-Straße 92) Minuten bei einer Fahrstrecke von 31 bzw. 32 km ermittelt. Damit ermittelt sich im vorliegenden Berufungsfall ein nach den in den Gesetzesmaterialien festgehaltenen Grundsätzen zumutbarer Zeitrahmen von 69 bzw. 72 Minuten.

Da im vorliegenden Fall die Gesamtwegzeit (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt und bis zum Arbeitsbeginn) bei Benützung öffentlicher Verkehrsmittel für die einfache Strecke 82 Minuten beträgt, kann, zumal diese zwar mehr als drei Mal so lang ist wie jene mit dem Pkw, doch nicht die Fahrzeit von 90 Minuten überschreitet, 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 des gegenständlichen Berufungsfalles herangezogen werden.

Angesichts der oben angegebenen, durchaus günstigen Verbindung mit den öffentlichen Verkehrsmitteln auf dem gegenständlichen Arbeitsweg der Bw., kann im Berufungsfall von der Erfüllung des Tatbestandes "Unzumutbarkeit", den der Gesetzgeber für die Zuerkennung des "großen" Pendlerpauschales voraussetzt, keine Rede sein.

Durch die Berücksichtigung des sog. großen Pendlerpauschales nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 für eine einfache Fahrtstrecke von 40 bis 60 km für einen Zeitraum von 11 Monaten erwies sich der Spruch des Einkommensteuerbescheides vom 15. Oktober 2007 als nicht richtig. Damit waren die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen für eine Bescheidaufhebung und für die Erlassung eines den aufgehobenen Bescheid ersetzen Bescheides eindeutig erfüllt.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates hat das Finanzamt bei der Entscheidung über die Aufhebung auch das ihm eingeräumte Ermessen im Sinne des Gesetzes ausgeübt. Gemäß § 20 BAO sind Ermessensentscheidungen innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Ziel der Aufhebung ist ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis. Daher ist grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit gegenüber dem der Rechtsbeständigkeit der Vorzug einzuräumen. Im konkreten Fall hätte es dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung in grober Weise widerstrebt, wäre keine Aufhebung verfügt worden. Die Ermessensmaßnahme lag nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates innerhalb des gesetzlichen Ermessensspielraumes und rechtfertigte die Beseitigung der Rechtskraft.

Die Berufung war daher in diesem Punkt abzuweisen.

## ***2) Vorauszahlungen an Einkommensteuer für das Jahr 2008 und Folgejahre:***

Gemäß § 45 Abs. 1 EStG 1988 hat der Steuerpflichtige auf die Einkommensteuer einschließlich jener gemäß § 37 Abs. 8 leg. cit. Vorauszahlungen zu entrichten. Für Lohnsteuerpflichtige sind Vorauszahlungen nur in den Fällen des § 41 Abs. 1 Z 1 und 2 leg. cit. festzusetzen. Die

---

Vorauszahlung für ein Kalenderjahr wird wie folgt berechnet:

Einkommensteuerschuld für das letztveranlagte Kalenderjahr abzüglich der einbehaltenen Beträge im Sinne des § 46 Abs. 1 Z 2 leg. cit. Der so ermittelt Betrag wird, wenn die Vorauszahlung erstmals für das dem Veranlagungszeitraum folgende Kalenderjahr wirkt, um 4%, wenn sie erstmals für ein späteres Kalenderjahr wirkt, um weitere 5% für jedes weitere Jahr erhöht.

Der Einkommensteuerbescheid 2006 vom 29. Januar 2008 bildete die Grundlage für die Vorauszahlungen 2008 und Folgejahre, da nach oben zitierte gesetzlicher Bestimmung die Einkommensteuerschuld des *"letztveranlagten Kalenderjahres"* für den Vorauszahlungsbescheid übernommen wird. Somit erfolgte im konkreten Fall die Festsetzung von Einkommensteuervorauszahlungen für 2008 und Folgejahre dem Grunde nach zu Recht. Die maßgebliche Abgabenschuld des Jahres 2006 von 586,42 € wurde rechtskonform um 9% erhöht, was den Vorauszahlungsbetrag von 639,19 € ergab.

Der Berufung war daher auch diesbezüglich ein Erfolg versagt.

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

Feldkirch, am 21. Mai 2008