



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Feldkirch

Senat 1

GZ. RV/0204-F/10

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Gde S, B-Gasse 187, vertreten durch die K Steuerberatungs GmbH, Gd D, M-Straße 37, vom 21. Juli 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 9. Juli 2009 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2007 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Die Einkommensteuer für das Jahr 2007 wird festgesetzt mit:	5.592,19 €
Das Einkommen im Jahr 2007 beträgt:	59.407,31 €
Berechnung der Einkommensteuer:	
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:	
Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug	67.949,64 €
Sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag	- 8.410,33 €
Pauschbetrag für Werbungskosten	- 132,00 €
	59.407,31 €
Gesamtbetrag der Einkünfte:	59.407,31 €
Sonderausgaben:	
Ihr Gesamtbetrag der Einkünfte übersteigt 50.900 €. Ihre Topf-Sonderausgaben können daher nicht (mehr) berücksichtigt werden.	
Einkommen	59.407,31 €
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt: (59.407,31 - 51.000,00) x 0,5 + 17.085,00	21.288,66 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	21.288,66 €
Verkehrsabsetzbetrag	- 291,00 €
Grenzgängerabsetzbetrag	- 54,00 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	20.943,66 €
Gemäß § 67 (1) u. (2) EStG 1988	6,00 % von 6.693,69
	401,62 €
Einkommensteuer	21.345,28 €
Ausländische Steuer	- 15.753,09 €
Festgesetzte Einkommensteuer	5.592,19 €

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge kurz: Bw.) bezog im Berufungsjahr nichtselbständige Einkünfte als Grenzgänger nach der Se. Er war dort ganzjährig bei der Fa. C AG in G X, U-Straße 85, beschäftigt. Sein Wohnsitz befand sich im Berufungsjahr entsprechend einer Abfrage im Zentralen Melderegister vom 1. Jänner 2007 bis 16. Jänner 2007 in Gde S, B-Gasse 187, vom 16. Jänner 2007 bis 5. Oktober 2007 in Gs L, T-Weg 9, und vom 5. Oktober 2007 bis 31. Dezember 2007 in Gt N, F-Weg 16/2.

Mit elektronisch eingereichter Einkommensteuererklärung 2007 vom 20. März 2008 begehrte der Bw. ua. unter dem Titel "Pendlerpauschale - (Kennzahl 718)" die Berücksichtigung von 2.931,00 € [jährlicher, ab 1.7..2007 gültiger Pauschbetrag (sog. großes Pendlerpauschale) gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 für eine einfache Fahrtstrecke ab 60 km] als Werbungskosten.

Mit Einkommensteuerbescheid 2007 vom 25. März 2008 berücksichtigte das Finanzamt das sog. große Pendlerpauschale für eine einfache Fahrtstrecke ab 60 km mit einem jährlichen Pauschbetrag von 2.797,50 € (halbjährlicher Pauschbetrag bis 30.6.2007: 1.332,00 € + halbjährlicher Pauschbetrag ab 1.7.2007: 1.465,50 €) als Werbungskosten

Im Zuge der Nachbescheidkontrolle ersuchte das Finanzamt mit Ergänzungsschreiben vom 14. April 2009 den Bw., belegt durch geeignete Unterlagen (zB Bestätigung des Lohnbüros, Zeitaufzeichnung des Arbeitgebers, Nachweis der Fahrtdauer) bekanntzugeben, ob die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels zumindest hinsichtlich des halben Arbeitsweges für ihn an mehr als der Hälfte der Arbeitstage im jeweiligen Lohnzahlungszeitraum un- oder zumutbar sei, ob er fixe Arbeitszeiten oder gleitende Arbeitszeit habe und ob die zumutbare Wegzeit für die einfache Fahrtstrecke von zwei Stunden bei Benützung des schnellsten öffentlichen Verkehrsmittels tatsächlich überschritten werde.

Nachdem dieses Vorhalteschreiben unbeantwortet blieb, nahm das Finanzamt mit Bescheid vom 9. Juli 2009 das Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2007 wieder auf und erließ einen neuen Einkommensteuerbescheid 2007 (datiert ebenfalls mit 9. Juli 2009). Dabei anerkannte das Finanzamt nur noch das sog. kleine Pendlerpauschale hinsichtlich der Wohnung in S und L für eine einfache Fahrtstrecke ab 20 km bzw. hinsichtlich jener in N für eine einfache Fahrtstrecke ab 40 km mit einem jährlichen Pauschbetrag von insgesamt 646,58 € als Werbungskosten und führte dazu begründend Folgendes aus:

"Im Zuge der Nachbescheidkontrolle wurde hieramts erhoben, dass Ihre Arbeitsstätte sich nicht in St. Gallen, sondern in X befindet. Ihr elektronisch eingebrachter Antrag auf ein Pendlerpauschale von Euro 2.931,00 (wäre Wegstrecke über 60 km, öffentliche Verkehrsmittel nicht möglich oder nicht zumutbar) entspricht daher nicht den tatsächlichen Gegebenheiten. Die Wegstrecke Wohnung - Ar-

beitsstätte ist teils unter 40 km, teils unter 60 km und Ihnen war laut hieramtlichen Erhebungen im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke möglich und zumutbar. Die zumutbare (einfache) Wegzeit von 2 Stunden wurde nicht überschritten (zB L, Br mit dem Lb nach Ne, mit dem Zug nach Hg, Dh, Ankunft 6.31 Uhr oder 7.22 Uhr oder 7.31 Uhr, 7.52 Uhr, 8.22 Uhr, 8.31 Uhr, etc). Aufgrund der Nichtbeantwortung der Anfrage (Arbeitszeiten) konnte Ihnen nicht die für Sie optimale Verbindung herausgesucht werden. Es gab jedoch zweifelsfrei zumutbare Verbindungen."

Mit Anbringen (FinanzOnline) vom 21. Juli 2009 erhob der Bw. gegen diesen Einkommensteuerbescheid 2007 vom 9. Juli 2009 Berufung; seine steuerliche Vertretung führte dazu begründend aus, dass das Finanzamt im angefochtenen Bescheid von einem unzutreffenden Wohnort, nämlich Bl, ausgegangen sei; der Bw. wohne aber in S. Laut Auskunft der ÖBB gebe es zwischen Wohn- und Arbeitsort keine Verbindung mit öffentlichen Verkehrsmitteln unter zwei Stunden; zudem müsse der Bw. auf dieser Strecke - mit extrem kurzen Übergangszeiten - siebenmal umsteigen. Es sei allgemein bekannt, dass solche Verbindungen sehr ungünstig seien, da die Gefahr, durch Verspätung auch nur eines Verkehrsmittels den nächsten Anschluss zu verpassen, sehr groß sei. Ein permanentes Zuspätkommen zur Arbeitsstelle würde die unausweichliche Konsequenz sein. Zudem sei die Zumutbarkeit nicht nur an der Reisezeit zu bemessen; bei einer verhältnismäßig kurzen Reisedistanz sei ein derart oftmaliges Umsteigen einfach unzumutbar.

Auf die im Zuge eines neuerlichen Vorhalteverfahrens ergangenen bzw. eingelangten Schriftsätze wird an dieser Stelle verwiesen [vgl. die Ergänzungersuchen des Finanzamtes vom 22. Juli 2009 (zweiteilig) sowie vom 13. August 2009; Anbringen (FinanzOnline) der steuerlichen Vertretung des Bw. vom 10. August 2009 bzw. vom 15. Oktober 2009].

Mittels Fax vom 16. Oktober 2009 wurde noch eine Bestätigung der Arbeitgeberin des Bw. vom 17. September 2009 vorgelegt, wonach der Bw. seit 1. Januar 2007 in ihrem Stammhaus in X angestellt sei [bis 14. Mai 2009 als Vb und seit 15. Mai 2009 als VI bei Cn AG (100%ige Tochtergesellschaft)]. Seine Pflichtzeiten würden sich folgendermaßen darstellen:

*"Montag bis Freitag: 8.00 Uhr bis 12.00 Uhr und 13.30 Uhr bis 18.30 Uhr,
Samstag: 9.00 Uhr durchgehend bis 16.00 Uhr."*

Bei Einteilung am Samstag habe der Bw. an einem vom Vorgesetzten zugeteilten Wochentag frei (5-Tagewoche). Je nach Kundenwunsch seien auch mal längere Arbeitszeiten möglich und an Ausstellungen und Events, oft samstags und sonntags, werde die Präsenz des Bw. ebenfalls erwartet.

Mit Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer 2007 vom 23. Oktober 2009 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab; begründend führte es dabei Nachstehendes aus:

""In zahlreichen Anfragen (14.4., 22.7., 13.8.09) wurden Sie, Herr Bw., darauf hingewiesen, wann und unter welchen Umständen Ihnen neben dem Verkehrsabsetzbetrag auch Werbungskosten in Form eines kleinen bzw. großen Pendlerpauschales gemäß § 16 EStG 1988 zustehen würden. Damit Ihnen das "große" Pendlerpauschale zusteht, muss die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumindest hinsichtlich des halben Arbeitsweges nicht möglich oder nicht zumutbar im Sinne des § 16 EStG 1988 (zumutbare Wegzeit ...) sein. Es wurde Ihnen das "kleine" Pendlerpauschale anerkannt. Dabei wurde davon ausgegangen, dass Sie bis 5.10.07 eine einfache Wegstrecke Wohnung - Arbeitsstätte von unter 40 km hatten, ab 5.10.07 infolge Umzuges eine einfache Wegstrecke Wohnung - Arbeitsstätte von über 40 km. Eine ausführlichere Darstellung als in der Anfrage vom 22.07.09 ist kaum mehr möglich. Dessen ungeachtet wurde kein Nachweis erbracht, dass die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels zumindest hinsichtlich des halben Arbeitsweges an der Mehrzahl der Arbeitstage im Sinne des § 16 EStG 1988 unmöglich oder unzumutbar war.""

Mit Anbringen (FinanzOnline) vom 10. November 2009, vom 25. Februar 2010 bzw. vom 15. März 2010 wurde seitens des Bw. unter Hinweis auf § 245 Abs. 2 BAO um Nachreichung einer den gesetzlichen Erfordernissen entsprechenden schriftlichen Begründung zur Berufungsvorentscheidung vom 23. Oktober 2009 ersucht.

Nach Erlassen der zusätzlichen Bescheidebegründung (Verf67) vom 15. April 2010, auf deren Ausführungen an dieser Stelle verwiesen wird, beantragte der Bw. mit nicht näher begründetem Anbringen (FinanzOnline) vom 27. April 2010, die gegenständliche Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen; dadurch galt die Berufung wiederum als unerledigt.

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 - 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. Weiters war auch abzuklären, wie sich die einfache Wegstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte des Bw. bemisst bzw. wieviel Kilometer diese beträgt. Dazu ist Folgendes zu sagen:

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 126 bzw. Z 138 EStG 1988 genannten Pauschbeträge zu berücksichtigen. Danach beträgt das sog. kleine Pendlerpauschale:

ENTFERNUNG	PAUSCHBETRÄGE AB 1.1.2006 BIS 30.6.2007			PAUSCHBETRÄGE AB 1.7.2007		
	<i>jährlich</i>	<i>monatlich</i>	<i>täglich</i>	<i>jährlich</i>	<i>monatlich</i>	<i>täglich</i>
<i>ab 20 km</i>	495,00 €	41,25 €	1,38 €	546,00 €	45,50 €	1,52 €
<i>ab 40 km</i>	981,00 €	81,75 €	2,73 €	1.080,00 €	90,00 €	3,00 €
<i>ab 60 km</i>	1.467,00 €	122,75 €	4,08 €	1.614,00 €	134,50 €	4,48 €

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 126 bzw. Z 138 EStG 1988 an Stelle der Pauschbeträge nach lit. b leg. cit. folgende Pauschbeträge (sog. großes Pendlerpauschale) berücksichtigt:

<i>ENTFERNUNG</i>	<i>PAUSCHBETRÄGE AB 1.1.2006 BIS 30.6.2007</i>			<i>PAUSCHBETRÄGE AB 1.7.2007</i>		
	<i>jährlich</i>	<i>monatlich</i>	<i>täglich</i>	<i>jährlich</i>	<i>monatlich</i>	<i>täglich</i>
<i>ab 2 km</i>	<i>270,00 €</i>	<i>22,50 €</i>	<i>0,75 €</i>	<i>297,00 €</i>	<i>24,75 €</i>	<i>0,83 €</i>
<i>ab 20 km</i>	<i>1.071,00 €</i>	<i>89,25 €</i>	<i>2,98 €</i>	<i>1.179,00 €</i>	<i>98,25 €</i>	<i>3,28 €</i>
<i>ab 40 km</i>	<i>1.863,00 €</i>	<i>155,25 €</i>	<i>5,18 €</i>	<i>2.052,00 €</i>	<i>171,00 €</i>	<i>5,70 €</i>
<i>ab 60 km</i>	<i>2.664,00 €</i>	<i>222,00 €</i>	<i>7,40 €</i>	<i>2.931,00 €</i>	<i>244,25 €</i>	<i>8,14 €</i>

Unzumutbarkeit der Benützung von Massenverkehrsmitteln ist nach der Verwaltungspraxis (vgl. Sailer/Bernold/Mertens, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2006, Frage 16/23 zu § 16 EStG 1988; vgl. auch Lohnsteuerrichtlinien 2002, Rz 253 ff) nur dann gegeben,

- wenn auf der gesamten Fahrtstrecke kein Massenbeförderungsmittel verkehrt oder
- wenn auf mehr als der halben Fahrtstrecke kein Massenverkehrsmittel verkehrt oder
- wenn zu Beginn oder Ende der Arbeitszeit kein (oder zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke kein) Massenbeförderungsmittel verkehrt (Unzumutbarkeit wegen tatsächlicher Unmöglichkeit),
- wenn eine (dauernde) starke Gehbehinderung vorliegt (Bescheinigung gemäß § 29b der Straßenverkehrsordnung; Unzumutbarkeit wegen Gehbehinderung) sowie
- wenn die Wegzeit bei Benützung des Massenbeförderungsmittels hinsichtlich der Dauer nicht zumutbar ist (Unzumutbarkeit wegen langer Anfahrtszeit). Unzumutbarkeit liegt vor, wenn folgende Wegzeiten überschritten werden:

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

Die Wegstrecke bemisst sich im Falle der Zumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels nach den Tarifkilometern zuzüglich Anfahrts- oder Gehwege zu den jeweiligen Ein- und Ausstiegsstellen. Im Falle der Unzumutbarkeit ist die kürzeste Straßenverbindung heranzuziehen.

Die Wegzeit umfasst die Zeit vom Verlassen der Wohnung bis zum Arbeitsbeginn oder vom Verlassen der Arbeitsstätte bis zur Ankunft in der Wohnung, also Gehzeit oder Anfahrtszeit zur Haltestelle des öffentlichen Verkehrsmittels, Fahrzeit mit dem öffentlichen Verkehrsmittel, Wartezeiten (bei Anschlüssen) usw. Stehen verschiedene öffentliche Verkehrsmittel zur Verfügung, ist bei Ermittlung der Wegzeit immer von der Benützung des schnellsten öffentlichen Verkehrsmittels (zB Schnellzug statt Regionalzug, Eilzug statt Autobus) auszugehen. Darüber hinaus ist eine optimale Kombination zwischen Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel (zB Park and Ride) zu unterstellen. Im Falle des Bestehens einer gleitenden Arbeitszeit berechnet sich die Wegstrecke nach der optimal möglichen Anpassung von Arbeitsbeginn und Arbeitsende an die Ankunfts- bzw. Abfahrtszeit des Verkehrsmittels; dementsprechend bleiben damit zB Wartezeiten zwischen der Ankunft bei der Arbeitsstätte und dem Arbeitsbeginn unberücksichtigt. Liegen Wohnort und Arbeitsstätte innerhalb eines Verkehrsverbundes, wird Unzumutbarkeit infolge langer Reisedauer im Allgemeinen nicht gegeben sein [vgl. Sailer/Bernold/Mertens, a.a.O., Seiten 153 und 202 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, 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 der Wegstrecke zwischen der Wohnung des Bw. in a) Gde S, B-Gasse 187 (1. Jänner 2007 bis 16. Jänner 2007), in b) Gs L, T-Weg 9 (16. Jänner 2007 bis 5. Oktober 2007) sowie in c) Gt N, F-Weg 16/2 (5. Oktober 2007 bis 31. Dezember 2007) und den Bahnhöfen a) Sn, b) L und c) N jeweils eine Fahrt mit dem Privat-Fahrzeug [vom Routenplaner “ViaMichelin” empfohlene Strecke: a) Entfernung: 6 km, Zeit: 9 min, b) Entfernung: 2 km, Zeit: 4 min, c) Entfernung: 1 km, Zeit: 2 min], weiters jeweils eine Zugfahrt von den Bahnhöfen a) Sn, b) L und c) N nach Bahnhof H [a) 27 Tarif km, 18 min; b) 34 Tarif km, 34 min; c) 36 Tarif km, 37 min jeweils mit dem Regionalzug], Busfahrten (ca. 8 km, ca. 17 min) einerseits mit dem Lb (Lx)

von H Bahnhof (Vorplatz) bis H Ep (Haltestelle wird bei Bedarf zum Umsteigen auf die Ly angefahren) und andererseits mit dem Lb (Ly) von H Ep nach X P sowie ein Fußweg (lt. BVE ca. 800 m, 10 min) von der Bushaltstelle X P zur Arbeitsstätte (G X, U-Straße 85) zu unterstellen.

Bezogen auf die vom Bw. angegebenen Dienstzeiten (entsprechend der vom Bw. vorgelegten Bestätigung seiner Arbeitgeberin vom 17. September 2009 arbeitete er im Berufungsjahr zu folgenden *Pflichtzeiten*: Montag bis Freitag: 8.00 Uhr bis 12.00 Uhr und 13.30 Uhr bis 18.30 Uhr; Samstag: 9.00 Uhr durchgehend bis 16.00 Uhr; auch das Finanzamt legte in der obgenannten Bescheidebegründung vom 15. April 2010 zur Berufungsvorentscheidung vom 23. Oktober 2009 diese Arbeitszeiten seiner Entscheidung zugrunde) 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 sowie bei der Arbeitsstätte) auszugehen [vgl. die Kursbücher des Verkehrsverbundes Vorarlberg, Fahrplan 06/07 (gültig vom 10. Dezember 2006 bis 8. Dezember 2007) sowie Fahrplan 07/08 (gültig vom 9. Dezember 2007 bis 13. Dezember 2008); HaCon Fahrplanauskunft, Fahrpläne: ÖBB 2007 sowie ÖBB 2007/2008]:

Hinfahrt:

Montag bis Freitag:

a) Wohnung S:

Privat-Fahrzeug Wohnung in S ab ca. 6.05 Uhr/Bahnhof Sn an ca. 6.14 Uhr, Park-, Umsteige- bzw. Wartezeit ca. 5 min, ÖBB-Regionalzug Bahnhof Sn ab 6.19 Uhr/Bahnhof H an 6.48 Uhr, Lb (Lx) H Bahnhof (Vorplatz) ab 6.50 Uhr/H Ep an 6.55 Uhr, Lb (Ly) H Ep ab 6.57 Uhr/X P an 7.07 Uhr, Fußweg X P zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte an 7.17 Uhr, Wartezeit bis zum Arbeitsbeginn um 8.00 Uhr;

b) Wohnung L:

Privat-Fahrzeug Wohnung in L ab ca. 6.04 Uhr/Bahnhof L an ca. 6.08 Uhr, Park-, Umsteige- bzw. Wartezeit ca. 5 min, ÖBB-Regionalzug Bahnhof L ab 6.13 Uhr/Bahnhof H an 6.48 Uhr, Lb (Lx) H Bahnhof (Vorplatz) ab 6.50 Uhr/H Ep an 6.55 Uhr, Lb (Ly) H Ep ab 6.57 Uhr/X P an 7.07 Uhr, Fußweg X P zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte an 7.17 Uhr, Wartezeit bis zum Arbeitsbeginn um 8.00 Uhr;

c) Wohnung N:

Privat-Fahrzeug Wohnung in N ab ca. 6.03 Uhr/Bahnhof N an ca. 6.05 Uhr, Park-, Umsteige- bzw. Wartezeit ca. 5 min, ÖBB-Regionalzug Bahnhof N ab 6.10 Uhr/Bahnhof H an 6.48 Uhr, Lb (Lx) H Bahnhof (Vorplatz) ab 6.50 Uhr/H Ep an 6.55 Uhr, Lb (Ly) H Ep ab 6.57 Uhr/X P an 7.07 Uhr, Fußweg X P zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte an 7.17 Uhr, Wartezeit bis zum Arbeitsbeginn um 8.00 Uhr.

Samstag:

a) Wohnung S:

Privat-Fahrzeug Wohnung in S ab ca. 7.05 Uhr/Bahnhof Sn an ca. 7.14 Uhr, Park-, Umsteige- bzw. Wartezeit ca. 5 min, ÖBB-Regionalzug Bahnhof Sn ab 7.19 Uhr/Bahnhof H an 7.48 Uhr, Lb (Lx) H Bahnhof (Vorplatz) ab 7.50 Uhr/H Ep an 7.55 Uhr, Lb (Ly) H Ep ab 7.57 Uhr/X P an 8.07 Uhr, Fußweg X P zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte an 8.17 Uhr, Wartezeit bis zum Arbeitsbeginn um 9.00 Uhr;

b) Wohnung L:

Privat-Fahrzeug Wohnung in L ab ca. 7.04 Uhr/Bahnhof L an ca. 7.08 Uhr, Park-, Umsteige- bzw. Wartezeit ca. 5 min, ÖBB-Regionalzug Bahnhof L ab 7.13 Uhr/Bahnhof H an 7.48 Uhr, Lb (Lx) H Bahnhof (Vorplatz) ab 7.50 Uhr/H Ep an 7.55 Uhr, Lb (Ly) H Ep ab 7.57 Uhr/X P an 8.07 Uhr, Fußweg X P zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte an 8.17 Uhr, Wartezeit bis zum Arbeitsbeginn um 9.00 Uhr;

c) Wohnung N:

Privat-Fahrzeug Wohnung in N ab ca. 7.03 Uhr/Bahnhof N an ca. 7.05 Uhr, Park-, Umsteige- bzw. Wartezeit ca. 5 min, ÖBB-Regionalzug Bahnhof N ab 7.10 Uhr/Bahnhof H an 7.48 Uhr, Lb (Lx) H Bahnhof (Vorplatz) ab 7.50 Uhr/H Ep an 7.55 Uhr, Lb (Ly) H Ep ab 7.57 Uhr/X P an 8.07 Uhr, Fußweg X P zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte an 8.17 Uhr, Wartezeit bis zum Arbeitsbeginn um 9.00 Uhr.

Rückfahrt:

Montag bis Freitag:

a) Wohnung S:

Fußweg (ca. 10 min) von der Arbeitsstätte ab 18.30 Uhr zur Bushaltestelle X P, Wartezeit, Lb (Ly) X P ab 18.45 Uhr/H Ep an 18.54 Uhr, Fußweg (ca. 250 m, 5 min; vgl. unter http://www.H.at/content/main/detail.aspx?id=tmp_1_798991928) zur Bushaltestelle H Cp, Lb (Lx) H Cp ab 19.01 Uhr/H Bahnhof (Vorplatz) an 19.06 Uhr, Umsteige- bzw. Wartezeit, ÖBB-Regionalzug Bahnhof H ab 19.18 Uhr/Bahnhof Sn an 19.41 Uhr, Umsteigezeit auf Privat-Fahrzeug ca. 5 min, Privat-Fahrzeug Bahnhof Sn ab 19.46 Uhr/Wohnung des Bw. in S an 19.55 Uhr;

b) Wohnung L:

Fußweg (ca. 10 min) von der Arbeitsstätte ab 18.30 Uhr zur Bushaltestelle X P, Wartezeit, Lb (Ly) X P ab 18.45 Uhr/H Ep an 18.54 Uhr, Fußweg zur Bushaltestelle H Cp, Lb (Lx) H Cp ab 19.01 Uhr/H Bahnhof (Vorplatz) an 19.06 Uhr, Umsteige- bzw. Wartezeit, ÖBB-Regionalzug Bahnhof H ab 19.18 Uhr/Bahnhof L an 19.47 Uhr, Umsteigezeit auf Privat-Fahrzeug ca. 5 min, Privat-Fahrzeug Bahnhof L ab 19.52 Uhr/Wohnung des Bw. in L an 19.56 Uhr;

c) Wohnung N:

Fußweg (ca. 10 min) von der Arbeitsstätte ab 18.30 Uhr zur Bushaltestelle X P, Wartezeit, Lb (Ly) X P ab 18.45 Uhr/H Ep an 18.54 Uhr, Fußweg zur Bushaltestelle H Cp, Lb (Lx) H Cp ab 19.01 Uhr/H Bahnhof (Vorplatz) an 19.06 Uhr, Umsteige- bzw. Wartezeit, ÖBB-Regionalzug Bahnhof H ab 19.18 Uhr/Bahnhof N an 19.50 Uhr, Umsteigezeit auf Privat-Fahrzeug ca. 5 min, Privat-Fahrzeug Bahnhof N ab 19.55 Uhr/Wohnung des Bw. in N an 19.57 Uhr.

Samstag:

a) Wohnung S:

Fußweg (ca. 10 min) von der Arbeitsstätte ab 16.00 Uhr zur Bushaltestelle X P, Wartezeit, Lb (Ly) X P ab 16.42 Uhr/H Ep an 16.52 Uhr, Fußweg zur Bushaltestelle H Cp, Lb (Lx) H Cp ab 17.01 Uhr/H Bahnhof (Vorplatz) an 17.06 Uhr, Umsteige- bzw. Wartezeit, ÖBB-Regionalzug Bahnhof H ab 17.41 Uhr/Bahnhof Sn an 18.11 Uhr, Umsteigezeit auf Privat-Fahrzeug ca. 5 min, Privat-Fahrzeug Bahnhof Sn ab 18.16 Uhr/Wohnung des Bw. in S an 18.25 Uhr;

b) Wohnung L:

Fußweg (ca. 10 min) von der Arbeitsstätte ab ca. 16.00 Uhr zur Bushaltestelle X P, Wartezeit, Lb (Ly) X P ab 16.42 Uhr/H Ep an 16.52 Uhr, Fußweg zur Bushaltestelle H Cp, Lb (Lx) H Cp ab 17.01 Uhr/H Bahnhof (Vorplatz) an 17.06 Uhr, Umsteige- bzw. Wartezeit, ÖBB-Regionalzug Bahnhof H ab 17.41 Uhr/Bahnhof L an 18.17 Uhr, Umsteigezeit auf Privat-Fahrzeug ca. 5 min, Privat-Fahrzeug Bahnhof L ab 18.22 Uhr/Wohnung des Bw. in L an 18.26 Uhr;

c) Wohnung N:

- Fußweg (ca. 10 min) von der Arbeitsstätte ab ca. 16.00 Uhr zur Bushaltestelle X P, Wartezeit, Lb (Ly) X P ab 16.42 Uhr/H Ep an 16.52 Uhr, Fußweg zur Bushaltestelle H Cp, Lb (Lx) H Cp ab 17.01 Uhr/H Bahnhof (Vorplatz) an 17.06 Uhr, Umsteige- bzw. Wartezeit, ÖBB-Regionalzug Bahnhof H ab 17.41 Uhr/Bahnhof N an 18.20 Uhr, Umsteigezeit auf Privat-Fahrzeug ca. 5 min, Privat-Fahrzeug Bahnhof N ab 18.25 Uhr/Wohnung des Bw. in N an 18.27 Uhr.

Unter Zugrundelegung der von der Arbeitgeberin des Bw. bekannt gegebenen Arbeitspflichtzeiten und unter Bedachtnahme auf eine optimale Kombination zwischen Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel gelangte der Unabhängige Finanzsenat auf Grund der gegenständlich gegebenen Verkehrsverbindungen 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.

Dem Einwand, wonach seitens des Bw. die Unzumutbarkeit im oftmaligen Umsteigen begründet gesehen wird, ist zu entgegnen, dass eine derartige Auslegung des Begriffes der Unzumutbarkeit nach Ansicht des UFS dem Gesetz nicht entnommen werden kann. Die Gewährung des sog. großen Pendlerpauschales ist ausschließlich *nach objektiven Kriterien der Benützungsmöglichkeit 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 Benützung öffentlicher und privater Verkehrsmittel) - nach Aufrundung der einzelnen Wegstrecken (vgl. Sailer/Bernold/Mertens, a.a.O., Frage 16/22 zu § 16 EStG 1988) - im Hinblick auf die Wohnung des Bw. in a) S 42 Kilometer, in b) L 45 Kilometer sowie in c) N 46 Kilometer beträgt, dann stünde dem Bw. nach der oben dargestellten, der einheitlichen Verwaltungsübung dienenden Verwaltungspraxis für deren Zurücklegung zweieinhalb Stunden zur Verfügung.

Bezogen auf diese Verwaltungspraxis kann entsprechend der obigen Darstellung des Arbeitsweges des Bw. (Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung) bzw. der Abfahrts- und Ankunftszeiten (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt sowie bei der Arbeitsstätte) 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.

Das Gesetz definiert den Begriff "*Unzumutbarkeit*" im Zusammenhang mit der Benützung 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, 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 Fahrt-dauer 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 Fahrt-dauer 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 Fahrt-dauer von 90 Minuten nur auf eine weitere Entfernung gegründet 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; siehe 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).

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

Hinsichtlich der Fahrtdauer mit dem Pkw auf der als kürzesten Straßenverbindung anzusehenden Strecke 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 mittels Routenplaner "ViaMichelin" (empfohlene Strecke) als maßgebliche Vergleichsgröße die Fahrtdauer im Hinblick auf die Wohnung des Bw. in a) S von *34 Minuten* bei einer Entfernung von *39 km*, in b) L von *34 Minuten* bei einer Entfernung von *39 km* sowie in c) N von *30 Minuten* bei einer Entfernung von *41 km* ermittelt. Damit ermittelt sich im vorliegenden Berufungsfall ein nach den in den Gesetzesmaterialien festgehaltenen Grundsätzen zumutbarer Zeitrahmen von a) 102 Minuten, b) 102 Minuten und c) 90 Minuten.

Da im vorliegenden Fall die Gesamtwegzeit (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt und an der Arbeitsstätte) 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 im Übrigen weder an Richtlinien noch an Erlässe der Finanzverwaltung gebunden - dem diesbezüglichen Berufsbegehren (Anerkennung des sog. großen Pendlerpauschales nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 hinsichtlich der Wohnung in S und L für eine einfache Fahrtstrecke ab 20 km bzw. hinsichtlich jener in N für eine einfache Fahrtstrecke ab 40 km - im Falle der Unzumutbarkeit waren, wie bereits oben dargelegt, die oben angegebenen kürzesten Straßenverbindungen heranzuziehen) mit einem jährlichen Pauschbetrag von insgesamt **1.331,15 €** teilweise Folge zu geben.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 13. Juli 2010