



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Gde H, E-Weg 20, vom 5. März 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 16. Februar 2009 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2007 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Die Einkommensteuer für das Jahr 2007 wird festgesetzt mit: Das Einkommen im Jahr 2007 beträgt:	<b>2.148,62 €</b> <b>31.417,73 €</b>
Berechnung der Einkommensteuer:	
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:	
Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug	40.513,80 €
Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte	- 1.266,05 €
Sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag	<b>- 7.568,94 €</b>
	31.678,81 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	31.678,81 €
(Topf-)Sonderausgaben	- 161,08 €
Kirchenbeitrag	- 100,00 €
Einkommen	31.417,73 €
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt: (31.417,73 - 25.000,00) x 11.335,00 / 26.000,00 + 5.750,00	8.547,88 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	8.547,88 €
Verkehrsabsetzbetrag	- 291,00 €
Grenzgängerabsetzbetrag	- 54,00 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	8.202,88 €
Steuer sonstige Bezüge	197,95 €
Einkommensteuer	8.400,83 €
Ausländische Steuer	- 6.252,21 €
Festgesetzte Einkommensteuer	2.148,62 €

## Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge kurz: Bw.) bezog im Berufungsjahr nichtselbständige Einkünfte als Grenzgänger nach der Schweiz. Er war dort ganzjährig bei der NS. in Gd R, B-Straße 15, beschäftigt. Sein Wohnsitz befand sich im Berufungsjahr in Gde H, E-Weg 20.

Mit seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2007 vom 27. Februar 2009 samt Beilagen begehrte der Bw. ua. unter dem Titel *“Pendlerpauschale“* die Berücksichtigung von 1.125,00 € [jährlicher Pauschbetrag (sog. großes Pendlerpauschale) gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 für eine einfache Fahrtstrecke ab 20 km] als Werbungskosten.

Das Finanzamt erließ in der Folge den angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2007 vom 16. Februar 2009. Dabei berücksichtigte es ua. ohne entsprechende Begründung (nur) das sog. kleine Pendlerpauschale für eine einfache Fahrtstrecke ab 20 km mit einem jährlichen Pauschbetrag von 520,50 € als Werbungskosten.

Mit Schriftsatz vom 5. März 2009 erhob der Bw. dagegen Berufung und führte unter Hinweis auf § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 sowie die Lohnsteuerrichtlinien 2002, Rz 255 ff, im Wesentlichen aus, dass sein Arbeitsbeginn bei seiner Arbeitgeberin um 7.00 Uhr gewesen sei. Um bei Benützung öffentlicher Verkehrsmittel pünktlich zu dieser Zeit bei seiner Arbeitgeberin sein zu können, hätte er um ca. 4.30 Uhr seine Wohnung verlassen müssen. Zuerst wäre ein Fußmarsch von ca. 45 Minuten notwendig gewesen, damit er zum Bahnhof H gekommen wäre. Seine Wohnung liege relativ abgelegen auf der Her Re. Zu dieser Zeit gebe es in dieser Gegend keine öffentlichen Verkehrsverbindungen. Nach diesem Fußmarsch wären folgende weitere Verbindungen denkbar gewesen:

Bahnhof H ab 5.18 Uhr	R 5602	5.42 Uhr Bahnhof B an
Bahnhof B ab 6.07 Uhr	REX 5753	6.20 Uhr Bahnhof M an
Bahnhof M ab 6.26 Uhr	RE 3812	6.36 Uhr Bahnhof R an
Bahnhof R ab 6.40 Uhr	Gehweg zur Firma ca. 15 Minuten	

Bei Verwendung öffentlicher Verkehrsmittel würde der Weg zur Firma damit ca. 2,5 Stunden (von 4.30 Uhr bis 7.00 Uhr) dauern. Zudem sei zu berücksichtigen, dass er durch seine Tätigkeit als Betriebselektriker und Mechaniker sehr oft seinen Arbeitsplatz nicht pünktlich verlassen habe können. Bei seiner Arbeitgeberin als Nahrungsmittel verarbeitender Betrieb müsse sichergestellt sein, dass die Anlagen rund um die Uhr liefen, um große Schäden an den verderblichen Produkten zu verhindern. Deshalb sei eine große Flexibilität der Mitarbeiter notwendig. Wenn eine derartige Anlage im Stillstand sei, müsse so lange repariert werden, bis diese wieder funktioniert. Durch diese unregelmäßigen Arbeitsenden sei es oft vorgekommen,

dass er den letzten Bus auf die Her Re nicht mehr geschafft hätte und so einen "Mussmarsch" von mindestens einer Stunde auf sich nehmen hätte müssen. So hätte der Rückweg - wenn überhaupt noch möglich - ca. drei Stunden dauern können. Auch sei es oft vorgekommen, dass er noch auf dem Heimweg mit seinem Auto bzw. schon von daheim in die Firma zurückgerufen worden sei. Auch habe er Bereitschaftsdienst gehabt. Dabei sei er bei irgendwelchen Problemen in der Firma öfters in der Nacht und am Wochenende gerufen worden. Bei derartigen Situationen, die gar nicht selten aufgetreten seien, sei es undenkbar gewesen, auch noch eine geeignete Verbindung mit den öffentlichen Verkehrsmitteln zu suchen und nebenbei noch den Fußmarsch ins Tal zu tätigen. Es sei sehr wichtig gewesen, sehr rasch in die Firma zu kommen, damit der eingetretene Schaden möglichst gering gehalten werde. Es sei somit für ihn nicht möglich gewesen, ein öffentliches Verkehrsmittel auf dem Weg "Wohnung-Arbeitsstätte" zu benützen.

Mit Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer 2007 vom 6. Mai 2009 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab; begründend führte es dabei Folgendes aus:

*"Laut ha. Erhebungen ([www.oebb.at](http://www.oebb.at)) ist es möglich um 5 Uhr 20 vom Bahnhof in H abzufahren und um 6 Uhr 17 in Rh anzukommen. Zuzüglich einer Gehzeit (lt. Ihren Angaben) von 15 Minuten vom Bahnhof in Rh zur Arbeitsstätte und einer Fahrtdauer ("Park and Ride") von ca. 10 Minuten von H Re zum Bahnhof H beträgt die Dauer für die Zurücklegung der einfachen Wegstrecke Wohnung - Arbeitsstätte 1 Stunde und 22 Minuten (max. 1 Std und 50 Minuten bei Hinzurechnung der Zeit von 28 Minuten bis zum Arbeitsbeginn um 7 Uhr) Die Gewährung des großen Pendlerpauschales ist ausschließlich nach der möglichen Benützung eines Massenverkehrsmittel bzw. der Zumutbarkeit unter Berücksichtigung von "Park and Ride" zu beurteilen. Andere Kriterien sind nicht maßgebend."*

Mittels Schriftsatz vom 22. Mai 2009 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. in Ergänzung zu seinem bisherigen Berufungsvorbringen Folgendes vor:

*"Gemäß § 16 Abs. 1 Zl. 6 lit. c EStG sind Werbungskosten auch Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Wegstrecke nicht zumutbar, dann sind die Pauschbeträge nach lit. c zu berücksichtigen (großes Pendlerpauschale).*

*In den Lohnsteuerrichtlinien ist die Unzumutbarkeit auf drei Punkte unterteilt:*

- Unzumutbarkeit wegen tatsächlicher Unmöglichkeit
- Unzumutbarkeit wegen Gehbehinderung (trifft auf mich nicht zu)
- Unzumutbarkeit wegen langer Anfahrtszeit

*Die erste Punkt der „Unzumutbarkeit“, die tatsächliche Unmöglichkeit, ist durch den mir zuteilten Aufgabenbereich und die damit im Zusammenhang stehende von mir geforderte Flexibilität jedenfalls zu*

100% erfüllt.

Bedingt durch meine Tätigkeit als Betriebselektriker und Mechaniker konnte ich sehr oft meinen Arbeitsplatz nicht pünktlich verlassen. Durch die Tatsache, dass die Fa. N ein nahrungsmittelverarbeitender Betrieb ist, muss sichergestellt sein, dass die Anlagen rund um die Uhr laufen, da ansonsten große Schäden an den verderblichen Produkten entstehen könnten. Da ist eine große Flexibilität der Mitarbeiter notwendig. Wenn eine derartige Anlage im Stillstand ist, muss so lange repariert werden, bis diese Anlage wieder funktioniert.

Durch diese unregelmäßigen Arbeitszeiten wäre es unmöglich gewesen, die Heimfahrt mit öffentlichen Verkehrsmitteln zu organisieren.

Zusätzlich zu den unregelmäßigen Arbeitsenden kommt noch die Tatsache, dass ich verpflichtet war Pikett-Dienste zu leisten. Diese Verpflichtung hat zur Folge, dass ich bei Bedarf UNVERZÜGLICH im Betrieb erscheinen musste, um Fehler in den Anlagen zu beheben und so teure Produktionsunterbrüche so kurz wie möglich zu halten. Um die vor mir erwartete und auch vereinbarte und honorierte Leistung erbringen zu können, wäre es für mich unmöglich gewesen, die Strecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit öffentlichen Verkehrsmitteln zurückzulegen.

Der Arbeitgeber hat mir sicher nicht verboten, öffentliche Verkehrsmittel zu benutzen, aber es wurde von mir klar erwartet, dass ich so rasch als möglich bestehende Produktionsunterbrüche behebe. Falls ich in derartigen Fällen nicht rechtzeitig im Betrieb eingetroffen wäre, hätte das sicherlich Konsequenzen in meiner Anstellung gehabt. Und Sie können sich denken, dass es in einem Produktionsprozess, wie es die Firma N hat, auf jede Minute Stillstand bzw. eben kein Stillstand ankommt.

Ich hoffe, ich konnte Ihnen durch diese Schilderung meines Aufgabenbereiches klarstellen, dass es für mich tatsächlich unmöglich - und nicht nur „unzumutbar“ - war, die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit den öffentlichen Verkehrsmitteln zurückzulegen.

Bezüglich der Unzumutbarkeit wegen langer Anfahrtszeit hat das Finanzamt Feldkirch in seiner Berufungsvorentscheidung ausgeführt, dass die Fahrtdauer zwischen Wohnung und Arbeitsstätte unter Berücksichtigung von „Park and Ride“ und den Wartezeiten maximal 1 Stunde und 50 Minuten beträgt. Andere Kriterien seien für die Gewährung des großen Pendlerpauschales nicht maßgebend.

Dieser Aussage ist folgendes entgegenzuhalten:

1. Nach obiger Ausführung ist jedoch auch die Unzumutbarkeit wegen tatsächlicher Unmöglichkeit sehr wohl ein Kriterium, das in Betracht zu ziehen ist.
2. Zusätzlich zum Weg in die Arbeit ist auch der Weg von der Arbeit selbstverständlich in die Betrachtung mit einzubeziehen. Wie schon oben erwähnt, würde sich die Planung des Nachhauseweges mit öffentlichen Verkehrsmitteln durch die unterschiedlichen Dienstenenden unmöglich gestalten lassen. Die durch diese Vorgehensweise resultierenden Wartezeiten würden die Wegzeiten jedenfalls überwiegend die in den Lohnsteuerrichtlinien angeführten zwei Stunden überschreiten.
3. Nach der Verwaltungspraxis (vgl. LStR Rz. 255) liegt die Unzumutbarkeit wegen langer Anfahrtszeit vor, wenn folgende Wegzeiten überschritten werden:

Bei einer einfachen Wegstrecke

unter 20 Kilometer 1,5 Stunden

ab 20 Kilometer 2 Stunden

*ab 40 Kilometer 2,5 Stunden*

*In der Auslegung des unbestimmten Begriffes der "Zumutbarkeit" ist in den amtlichen Erläuterungen zum § 16 Abs. 1 z. 6 EStG (621 BlgNR XVII. GP, 75) folgendes zu finden:*

*„'Unzumutbar' sind im Vergleich zu einem Kfz jedenfalls mehr als dreimal so lange Fahrzeiten (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt bzw. bis zum Arbeitsbeginn) mit den Massebeförderungsmitteln als mit dem eigenen KfZ.“*

*Für die Zurücklegung der Wegstrecke Wohnung - Arbeitsstätte benötige ich mit dem PKW durchschnittlich eine Zeit von ca. 25 Minuten. Die vom Finanzamt ermittelten 80 Minuten sind mehr als das Dreifache dieser mit dem PKW benötigten Zeit. So wäre sogar die für den Hinweg benötigte Zeit unter zu Grunde Legung der Gesetzesmaterialien nicht zumutbar.“*

Im Rahmen eines Vorhalteverfahrens [vgl. das Ergänzungsersuchen des Unabhängigen Finanzsenates vom 4. August 2009, wonach der Bw. ersucht wurde, seine Dienstzeiten im Jahr 2007 anhand des Arbeitszeiterfassungssystems seiner Arbeitgeberin (*konkrete* Darstellung Ihrer geleisteten Arbeitszeiten im Jahr 2007 samt Arbeitsbeginn- sowie Arbeitsendzeiten) nachzuweisen, und für den Fall, dass gegenständlich kein entsprechendes Zeiterfassungssystem verwendet wurde, eine Bestätigung seiner Arbeitgeberin betreffend seine Dienstzeiten im Jahr 2007 (Arbeitsbeginn- sowie Arbeitsende an mehr als der Hälfte der Arbeitstage bezogen auf die einzelnen Monate im Jahr 2007) vorzulegen; dabei sollte von Seiten seiner Arbeitgeberin auch Auskunft darüber erteilt werden, wie flexibel der Bw. in der Einteilung seiner Arbeitszeit war] legte der Bw. mit Begleitschreiben vom 10. September 2009 Arbeitszeitaufzeichnungen seiner Arbeitgeberin für das Jahr 2007 (persönliche Monatsprotokolle für Jänner bis Dezember 2007) vor.

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

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		
	jährlich	monatlich	täglich	jährlich	monatlich	täglich
ab 20 km	495,00 €	41,25 €	1,38 €	546,00 €	45,50 €	1,52 €
ab 40 km	981,00 €	81,75 €	2,73 €	1.080,00 €	90,00 €	3,00 €
ab 60 km	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:

ENTFERNUNG	PAUSCHBETRÄGE AB 1.1.2006 BIS 30.6.2007			PAUSCHBETRÄGE AB 1.7.2007		
	jährlich	monatlich	täglich	jährlich	monatlich	täglich
ab 2 km	270,00 €	22,50 €	0,75 €	297,00 €	24,75 €	0,83 €

<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 Ausstiegstellen. 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].

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.

Eingangs wird darauf hingewiesen, dass die Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels auch dann zumutbar ist, wenn man einen Teil der Wegstrecke zB mit einem eigenen Fahrzeug zurücklegen muss. Nur wenn dieser Anfahrtsweg (mit dem Pkw) mehr als die Hälfte der Gesamtfahrtstrecke beträgt, ist die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels unzumutbar. Einer derartigen Aufteilung der einfachen Fahrtstrecke in Verwendung öffentlicher Verkehrsmittel und privater Verkehrsmittel ist daher vor dem Hintergrund des Gesetzeswortlautes *„der halben Fahrtstrecke“* nicht entgegen zu treten; die Unterstellung einer optimalen Kombination zwischen Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel entspricht durchaus der Anordnung des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 (vgl. Doralt, EStG<sup>9</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 dieser Überlegungen ist im gegenständlichen Fall für die Zurücklegung der Wegstrecke zwischen der Wohnung des Bw. in H (E-Weg 20) und dem Bahnhof Hg eine Fahrt mit dem Privat-Pkw (vom Routenplaner *„ViaMichelin“* empfohlene Strecke: Entfernung: 11 km, Zeit: 18 Minuten), eine Zugfahrt vom Bahnhof Hg nach Bahnhof R (28 Tarif km, 14 bzw. 15 Minuten mit dem Regionalexpress) bzw. Bahnhof R S (29 Tarif km; zwischen 19 und 23 Minuten mit der S-Bahn) sowie ein Fußweg zur Arbeitsstätte (ca. 800 m bzw. 10 Minuten vom Bahnhof R S sowie ca. 2 km bzw. ca. 20 Minuten vom Bahnhof R nach Routenplaner *„ViaMichelin“*; vgl. auch Ortsplan R unter <http://map.search.ch/>) zu unterstellen. Bezogen auf die vom Bw. angegebenen Dienstzeiten (entsprechend der vom Bw. vorgelegten persönlichen Monatsprotokolle für Jänner bis Dezember 2007 begann der Bw. seine Arbeit *überwiegend* zwischen 6.40 Uhr und 6.55 Uhr und beendete er diese *überwiegend* zwischen 16.45 Uhr und 17.45 Uhr) war im Berufungsjahr daher von folgendem Arbeitsweg des Bw. (Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung) bzw. von folgenden Abfahrts- und Ankunftszeiten (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt 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:**

- Privat-Pkw Wohnung in H ab ca. 5.35 Uhr/BahnhofHg an ca. 5.53 Uhr, Park-, Umsteige- bzw. Wartezeit ca. 5 Minuten, S-Bahn BahnhofHg ab 5.58 Uhr/BahnhofR S an 6.21 Uhr, Fußweg (ca. 10 Minuten) ab R S-Bahnhof zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte an 6.33 Uhr, Wartezeit bis zum jeweiligen Arbeitsbeginn zwischen 6.40 Uhr und 6.55 Uhr;
- Privat-Pkw Wohnung in H ab ca. 5.55 Uhr/BahnhofHg an ca. 6.13 Uhr, Park-, Umsteige- bzw. Wartezeit ca. 8 Minuten, Regionalexpress BahnhofHg ab 6.21 Uhr/BahnhofR an 6.35 Uhr, Fußweg (ca. 20 Minuten) ab R Bahnhof zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte an 6.55 Uhr.

### **Rückfahrt:**

- Fußweg (ca. 10 Minuten) von der Arbeitsstätte ab ca. 16.40 Uhr zum BahnhofR S, Wartezeit, S-Bahn BahnhofR S ab 16.54 Uhr/BahnhofHg an 17.13 Uhr, Umsteigezeit auf Pkw ca. 5 Minuten, Privat-Pkw BahnhofHg ab 17.18 Uhr/Wohnung des Bw. in H an 17.36 Uhr;
- Fußweg (ca. 20 Minuten) von der Arbeitsstätte ab ca. 16.55 Uhr zum BahnhofR, Wartezeit, Regionalexpress BahnhofR ab 17.21 Uhr/BahnhofHg an 17.36 Uhr, Umsteigezeit auf Pkw ca. 5 Minuten, Privat-Pkw BahnhofHg ab 17.41 Uhr/Wohnung des Bw. in H an 17.59 Uhr;
- Fußweg (ca. 10 Minuten) von der Arbeitsstätte ab ca. 17.20 Uhr zum BahnhofR S, Wartezeit, S-Bahn BahnhofR S ab 17.36 Uhr/BahnhofHg an 17.57 Uhr, Umsteigezeit auf Pkw ca. 5 Minuten, Privat-Pkw BahnhofHg ab 18.02 Uhr/Wohnung des Bw. in H an 18.20 Uhr;
- Fußweg (ca. 10 Minuten) von der Arbeitsstätte ab ca. 17.40 Uhr zum BahnhofR S, Wartezeit, S-Bahn BahnhofR S ab 17.54 Uhr/BahnhofHg an 18.13 Uhr, Umsteigezeit auf Pkw ca. 5 Minuten, Privat-Pkw BahnhofHg ab 18.18 Uhr/Wohnung des Bw. in H an 18.36 Uhr,
- Fußweg (ca. 20 Minuten) von der Arbeitsstätte ab ca. 17.55 Uhr zum BahnhofR, Wartezeit, Regionalexpress BahnhofR ab 18.21 Uhr/BahnhofHg an 18.36 Uhr, Umsteigezeit auf Pkw ca. 5 Minuten, Privat-Pkw BahnhofHg ab 18.41 Uhr/Wohnung des Bw. in H an 18.59 Uhr.

Angesichts dieser Verkehrsverbindungen gelangte der Unabhängige Finanzsenat zur Überzeugung, dass dem Bw. im streitgegenständlichen Zeitraum *überwiegend* (an mehr als der Hälfte seiner Arbeitstage) auf weit mehr als dem halben Arbeitsweg zur erforderlichen Zeit ein öffentliches Verkehrsmittel zur Verfügung stand und damit im konkreten Fall Unzumutbarkeit der Benützung von Massenverkehrsmitteln wegen tatsächlicher Unmöglichkeit nicht vorliegt. Notwendig wäre die Feststellung gewesen, dass an *mehr* als der Hälfte seiner Arbeitstage tatsächlich die Arbeitszeit so geartet war, dass die Benützung des Massenbeförderungsmittels zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht möglich, somit nicht zumutbar war.

Die Gewährung des sog. großen Pendlerpauschales ist im Übrigen ausschließlich *nach objektiven Kriterien der Benutzungsmöglichkeit des öffentlichen Verkehrsmittels* zu beurteilen.

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

Zur Frage, ob gegenständlich von Unmöglichkeit wegen langer Anfahrtszeit auszugehen ist oder nicht, ist Folgendes zu sagen:

Davon ausgehend, dass gegenständlich die oben dargestellte einfache Wegstrecke (bei Benutzung 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) - 41 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, wonach sich für die Hinfahrt eine einfache Fahrtzeit von max. 80 Minuten und für die Rückfahrt von max. 64 Minuten ergibt, nicht davon gesprochen werden, dass die Benutzung 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.

Wenn der Bw. im Vorlageantrag unter Verweis auf die amtlichen Erläuterungen zu § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 ausführt, dass er für die Zurücklegung der Wegstrecke Wohnung - Arbeitsstätte mit dem Pkw durchschnittlich eine Zeit von ca. 25 Minuten benötige und die vom Finanzamt ermittelten 80 Minuten (mit öffentlichen Verkehrsmitteln) mehr als das Dreifache der mit dem PKW benötigten Zeit seien, so ist dazu noch 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 Fahrtdauer entsprechend auch dann und unabhängig von der bei Benützung eines Kfz erforderlichen Fahrzeit noch zumutbar ist, wenn die Gesamtfahrzeit für die einfache Fahrtstrecke nicht mehr als 90 Minuten beträgt. Ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels auf mehr als der halben Strecke möglich, dann ist laut amtlichen Erläuterungen die für die Klärung der (Un-)Zumutbarkeit maßgebliche Fahrtdauer aus der Gesamtfahrzeit (Kfz und Massenbeförderungsmittel) zu errechnen.

Liegen Wohnung und Arbeitsstätte somit mehr als 25 km 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 Fahrtdauer 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 Fahrtdauer 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. täglich 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 als maßgebliche Vergleichsgröße die Fahrtdauer unter Benützung der Schweizer Autobahnen herangezogen und wurde damit mittels Routenplaner “ViaMichelin” (empfohlene Strecke) als maßgebliche Vergleichsgröße die Fahrtdauer von 33 Minuten bei einer Entfernung von 37 km ermittelt. Damit ermittelt sich im vorliegenden Berufungsfall ein nach den in den Gesetzesmaterialien festgehaltenen Grundsätzen zumutbarer Zeitrahmen von 99 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 max. 80 Minuten beträgt, kann, zumal diese weder 90 Minuten (1,5 Stunden) überschreitet noch mehr als drei Mal so lang ist wie jene mit dem Pkw, 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 dieser Ausführungen kann im Berufungsfall von der Erfüllung des Tatbestandes *„Unzumutbarkeit“*, den der Gesetzgeber für die Zuerkennung des *„großen“* Pendlerpauschales voraussetzt, keine Rede sein und war daher dem diesbezüglichen Berufungsbegehren ein Erfolg zu versagen.

Gleichzeitig war jedoch der angefochtene Einkommensteuerbescheid vom 16. Februar 2009 insofern zu Gunsten des Bw. abzuändern, als richtigerweise das sog. kleine Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988 für eine einfache Fahrtstrecke **ab 40 km** (die Wegstrecke bemisst sich im Falle der Zumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels nach den Tarifkilometern zuzüglich Anfahrts- oder Gehwege zu den jeweiligen Ein- und Ausstiegstellen; die so ermittelte einfache Wegstrecke beträgt im konkreten Fall - wie oben bereits dargelegt - 41 km) mit einem jährlichen Pauschbetrag von **1.030,50 €** anzusetzen war.

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

Feldkirch, am 28. September 2009