



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Gde X, E-Weg 20b, vom 21. Juli 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 22. Juni 2010 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2009 entschieden:

Der Berufung wird statt gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Die Arbeitnehmerveranlagung ergibt für das Jahr 2009 eine Gutschrift in Höhe von Das Einkommen im Jahr 2009 beträgt	1.005,55 € 21.706,15 €
Berechnung der Einkommensteuer:	
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit: R GmbH 23.865,65 € Pendlerpauschale laut Lohnzettel 393,50 € Pendlerpauschale laut Veranlagung - 2.361,00 € Pauschbetrag für Werbungskosten - 132,00 €	21.766,15 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	21.766,15 €
Sonderausgaben: Pauschbetrag für Sonderausgaben	- 60,00 €
Außergewöhnliche Belastungen: Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehaltes (§ 34 (4) EStG 1988) Selbstbehalt	- 311,00 € 311,00 €
Einkommen	21.706,15 €
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt: (21.706,15 - 11.000,00) x 5.110,00 / 14.000,00	3.907,74 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	3.907,74 €
Unterhaltsabsetzbetrag	- 233,60 €
Verkehrsabsetzbetrag	- 291,00 €

Arbeitnehmerabsetzbetrag	- 54,00 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	3.329,14 €
Steuer sonstige Bezüge	224,47 €
Einkommensteuer	3.553,61 €
Anrechenbare Lohnsteuer	- 4.559,16 €
Festgesetzte Einkommensteuer	- 1.005,55 €

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge kurz: Bw.) bezog im Berufungsjahr nichtselbständige Einkünfte als T bei der Fa. R GmbH, in Gd Y, N-Straße 1. Sein Wohnsitz befand sich im Berufungsjahr lt. Auskunft aus dem Zentralen Melderegister bis zum 14. Jänner 2009 in Gde X, H-Straße 38b, und ab 14. Jänner 2009 in Gde X, E-Weg 20b.

Mit elektronisch eingereichter Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2009 vom 6. März 2010 beehrte der Bw. ua. unter dem Titel "Pendlerpauschale" die Berücksichtigung von 2.361,00 € [jährlicher Pauschbetrag (sog. großes Pendlerpauschale) gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 für eine einfache Fahrtstrecke ab 40 km] als Werbungskosten.

Im Rahmen eines Vorhalteverfahrens [vgl. Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 6. April 2010, wonach der Bw. ua. ersucht wurde, bekannt zu geben, wie das beantragte Pendlerpauschale ermittelt wurde (Zeitraum, einfache Wegstrecke, überwiegende Arbeitszeiten: Dienstbeginn morgens - Dienstende abends), warum aus seiner Sicht die Nutzung des öffentlichen Verkehrsmittels nicht möglich und zumutbar sei] legte der Bw. ua. seine Erklärung zur Berücksichtigung des Pendlerpauschales ab 2006 (L 34) vom 1. Juni 2007 vor und gab dazu mit Schreiben vom 14. April 2010 Nachstehendes an:

"Ich bin in einem 3-Schicht-Betrieb (6 Werktage) wie folgt tätig:

- 2 Tage von 05.45 Uhr bis 14.15 Uhr*
- 2 Tage von 13.45 Uhr bis 22.15 Uhr und*
- 2 Tage von 21.45 Uhr bis 06.16 Uhr.*

Die Wegstrecke von meinem neuen Wohnort, E-Weg 20b, Gde X, bis zu meiner Arbeitsstätte beträgt einfach 49,0 km. Ich bin täglich auf meinen Pkw angewiesen, da die Verbindung mit öffentlichen Verkehrsmitteln an Werk- bzw. Sonn- und Feiertagen kompliziert bzw. gar nicht möglich ist. Ebenfalls ist mir das Weiterkommen am Bahnhof bzw. Bushalteplatz in Y zu meiner Arbeitsstätte unmöglich, da dorthin keine öffentlichen Verkehrsmittel vorgesehen sind."

Im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung des Bw. für das Jahr 2009 (vgl. den angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2009 vom 22. Juni 2010) berücksichtigte das Finanzamt das sog. kleine Pendlerpauschale für eine einfache Fahrtstrecke ab 40 km mit einem jährlichen

Pauschbetrag von 1.242,00 € als Werbungskosten. Begründend führte es dazu aus, dass dem Bw auf Grund der angeführten Arbeitszeiten und bei bestmöglicher Kombination von Massenförderungs- und Individualverkehrsmittel ("Park and Ride") an den überwiegenden Arbeitstagen die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels für die Strecke Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung durchaus möglich und zumutbar (2,5 Stunden) sei.

Mit Schriftsatz vom 21. Juli 2010 samt Beilagen ["Zeitrechnung des Anfahrtsweges bei Frühschicht (Sommer)", "Zeitrechnung des Arbeitsweges bei Nachtschicht (Sommer)" samt ÖBB-Fahrplanauskunft, Kopien seiner Stempelprotokolle für den Zeitraum vom 1. August 2009 bis 13. Juli 2010] erhob der Bw. gegen diesen Einkommensteuerbescheid 2009 vom 22. Juni 2010 Berufung, beantragte, das sog. große Pendlerpauschale als Werbungskosten zu berücksichtigen, und brachte ergänzend vor, dass aus den beiliegenden Unterlagen entnommen werden könne, dass ihm die Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel lediglich bei der Nachmittagschicht uneingeschränkt möglich sei.

Weiters sei es ihm als Vb meistens nicht möglich, den Betrieb pünktlich bei Dienstende zu verlassen, weil es bei der Schichtübergabe noch mehrere Dinge abzuklären gebe.

Nach Ergehen der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 6. August 2010, auf deren ausführliche Begründung an dieser Stelle verwiesen wird, beantragte der Bw. mit Schriftsatz vom 13. September 2010, die gegenständliche Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen, wodurch die Berufung wiederum als unerledigt galt. In diesem Vorlageantrag brachte der Bw. in Erwiderung auf die gegenständliche Berufungsvorentscheidung und unter Vorlage der Zulassung des Pkws seiner Lebensgefährtin sowie einem Kartenausschnitt mit skizzierten Fußweg vom Bahnhof Y zu seiner Arbeitsstätte noch Folgendes vor:

"In der Berufungsvorentscheidung wird angeführt, dass die Strecke vom Bahnhof Y bis zum Firmeneingang zu Fuß in 13 Minuten (0,9 km) zu bewältigen ist. Ein Erreichen der Firma in dieser Zeit ist nicht möglich, da der tatsächliche Fußweg 35 Minuten bis zum Firmeneingang dauert. Das Erreichen des Firmeneinganges ist über den N-Weg nicht möglich (siehe beiliegende Skizze), da das Werk komplett mit einem gesicherten Zaun umschlossen ist und durch die wie im Bescheid des Finanzamtes Feldkirch angeführte Route gemäß viamichelin.de ein Bach fließt (siehe Beilage grün eingezeichnet), dessen Überquerung mir unmöglich ist, da weder eine Brücke oder Ähnliches vorhanden ist. Ich bin daher gezwungen, den langen Weg über die F-Straße (wie mit Pfeil blau gekennzeichnet) zu benützen.

Außerdem wird angeführt, dass eine Kombination von Massenförderungs- und Individualverkehrsmittel die Wegzeit deutlich verkürzen. Wie in der Berufung vom 21. Juli 2010 angeführt, ist mir ein Fahren mit dem Fahrrad nicht möglich, da ich nach früheren mehrmaligen Stürzen, bei welchen ich mir jedes Mal schmerzhaft Verletzungen zugezogen habe, das Radfahren nie erlernt habe und auch nicht erlernen möchte. In der Berufungsvorentscheidung ist angeführt, dass kein Freibetrag für eine Gehbehinderung geltend gemacht wurde bzw. kein Behindertenausweis vorgelegt wurde. Aus den Stürzen ist keine Behinderung hervorgegangen, sondern besteht die "Angst vor dem Radfahren". Das Benützen des Pkws

bis zum Bahnhof ist mir ebenfalls nicht möglich, da der Pkw meiner Lebensgefährtin gehört und sie dem Parken am Bahnhof keinesfalls zustimmt, da es am Bahnhof immer wieder zu Sachbeschädigungen an parkenden Autos kommt.

Es ist mir laut Zeitrechnung auch bei der Nachtschicht nicht möglich, öffentliche Verkehrsmittel in der mir zumutbaren Wegzeit zu benutzen. ""

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 allein 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 40 bis 60 km zu berücksichtigen ist. 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.

Bei Wechselschicht ist nicht der einzelne Lohnzahlungszeitraum maßgebend, sondern der Zeitraum, für den der Wechselschichtdienst in einem bestimmten Rhythmus festgelegt ist. Fallen in einen Lohnzahlungszeitraum zwei oder mehrere Wechselschicht-Teilzeiträume, ist für den Lohnzahlungszeitraum auf das *Überwiegen* abzustellen.

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

ENTFERNUNG	PAUSCHBETRÄGE ab 1.7.2008		
	jährlich	monatlich	täglich
ab 20 km	630,00 €	52,50 €	1,75 €
ab 40 km	1.242,00 €	103,50 €	3,45 €
ab 60 km	1.857,00 €	154,75 €	5,16 €

Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum **überwiegend** die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte **zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar**, dann werden gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c iVm § 124b Z 146 lit. b EStG 1988 an Stelle der Pauschbeträge nach lit. b leg. cit. folgende Pauschbeträge (sog. großes Pendlerpauschale) berücksichtigt:

ENTFERNUNG	PAUSCHBETRÄGE ab 1.7.2008		
	jährlich	monatlich	täglich
ab 2 km	342,00 €	28,50 €	0,95 €
ab 20 km	1.356,00 €	113,00 €	3,77 €
ab 40 km	2.361,00 €	196,75 €	6,56 €
ab 60 km	3.372,00 €	281,00 €	9,37 €

Unzumutbarkeit der Benützung von Massenverkehrsmitteln ist nach der Verwaltungspraxis (vgl. Sailer/Bernold/Mertens, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2008, Frage 16/23 zu § 16 EStG 1988; vgl. auch Lohnsteuerrichtlinien 2002, Rz 253 ff) nur dann gegeben,

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

<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 159 und 211 f; Schuch, Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Pendler-Pauschale), in: ÖStZ 1988, Seiten 316 ff].

Eingangs wird darauf hingewiesen, dass die Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels auch dann zumutbar ist, wenn man einen Teil der Wegstrecke zB mit einem eigenen Fahrzeug zurücklegen muss. Nur wenn dieser Anfahrtsweg (zB mit dem Pkw) mehr als die Hälfte der Gesamtfahrtstrecke beträgt, ist die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels unzumutbar. Einer derartigen Aufteilung der einfachen Fahrtstrecke in Verwendung öffentlicher Verkehrsmittel und privater Verkehrsmittel ist daher vor dem Hintergrund des Gesetzeswortlautes "*der halben Fahrtstrecke*" nicht entgegen zu treten; die **Unterstellung** einer optimalen Kombination zwischen Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel entspricht durchaus der Anordnung des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 (vgl. Doralt, EStG¹³, § 16 Tz 108 ff; Sailer/Bernold/Mertens, a.a.O., Frage 16/12 zu § 16 EStG 1988; Lohnsteuerrichtlinien 2002, Rz 257; zur Kombination eines privaten Verkehrsmittels mit Massenbeförderungsmitteln siehe auch VwGH 24.9.2008, 2006/15/0001; VwGH 28.10.2008, 2006/15/0319).

Unter Zugrundelegung der obigen rechtlichen Überlegungen ist im gegenständlichen Fall für die Zurücklegung der Wegstrecke zwischen der Wohnung des Bw. (Gde X, H-Straße 38b bzw. ab 14. Jänner 2009 Gde X, E-Weg 20b) zum Bahnhof X eine Fahrt mit dem (Privat-)Pkw (nach Routenplaner "ViaMichelin" - empfohlene Strecke: Entfernung: ca. 3 km, Zeit: 6 min; siehe auch xx Stadtplan unter <http://www.X.at/ext/stplan/index.html>), eine ÖBB-Zugfahrt vom Bahnhof X nach Bahnhof Y (42 Tarif km; 45 Minuten mit dem Regionalzug) sowie ein Fußweg vom Bahnhof Y zur Arbeitsstätte des Bw. [Gd Y, N-Straße 1; auf Grund der glaubwürdigen und vom Finanzamt auch unbestritten gebliebenen Angaben des Bw. im Vorlageantrag, welche im Übrigen auch im Rahmen eines Lokalausweises durch den Referenten des Unabhängigen Finanzsenates Bestätigung fanden (vgl. entsprechenden Aktenvermerk vom 12. November 2010), war hier zu Recht von einer Wegstrecke von ca. 2,5 km und einer Wegzeit von ca. 35 Minuten auszugehen] zu unterstellen.

Bezogen auf die Arbeitszeiten des Bw. im Berufungsjahr (diesbezüglich gehen der Bw. wie auch das Finanzamt unstrittig von folgenden Arbeitszeiten bzw. von folgendem 3-Schichtbetrieb aus: Frühschicht: 5.45 Uhr bis 14.15 Uhr; Nachmittags- bzw. Spätschicht: 13.45 Uhr bis 22.15 Uhr; Nachtschicht: 21.45 Uhr bis 6.15 Uhr) 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 und bei der Arbeitsstätte) auszugehen [vgl. die Kursbücher des Verkehrsverbundes Vorarlberg, Fahrplan 09 (gültig vom 14. Dezember 2008 bis 12. Dezember 2009) sowie Fahrplan 10 (gültig vom 13. Dezember 2009 bis 11. Dezember 2010); siehe auch unter <http://www.vmobil.at/>]:

Hinfahrt:

5.45 Uhr:

Kein öffentliches Verkehrsmittel zur Verfügung.

13.45 Uhr:

Privat-Pkw Wohnung in X ab ca. 11.50 Uhr/Bahnhof X an ca. 11.56 Uhr, Park-, Umsteige- bzw. Wartezeit ca. 6 Min, ÖBB-Regionalzug Bahnhof X ab 12.02 Uhr/Bahnhof Y an 12.47 Uhr, Fußweg (ca. 35 Min) zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte an 13.22 Uhr, Wartezeit bis 13.45 Uhr.

21.45 Uhr:

Privat-Pkw Wohnung in X ab ca. 19.20 Uhr/Bahnhof X an ca. 19.26 Uhr, Park-, Umsteige- bzw. Wartezeit ca. 6 Min, ÖBB-Regionalzug Bahnhof X ab 19.32 Uhr/Bahnhof Y an 20.17 Uhr, Fußweg (ca. 35 Min) zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte an 20.52 Uhr, Wartezeit bis 21.45 Uhr.

Rückfahrt:**14.15 Uhr:**

Gehweg von der Arbeitsstätte (ab 14.15 Uhr) zum Bahnhof Y (35 Min), Wartezeit, ÖBB-Regionalzug Bahnhof Y ab 15.13 Uhr/Bahnhof X an 15.56 Uhr, Umsteigezeit auf Pkw ca. 5 Minuten, Privat-Pkw X Bahnhof ab 16.01 Uhr/Wohnung in X an 16.07 Uhr.

22.15 Uhr:

Gehweg von der Arbeitsstätte (ab 22.15 Uhr) zum Bahnhof Y (35 Min), Wartezeit, ÖBB-Regionalzug Bahnhof Y ab 23.43 Uhr/Bahnhof X an 0.26 Uhr, Umsteigezeit auf Pkw ca. 5 Minuten, Privat-Pkw X Bahnhof ab 0.31 Uhr/Wohnung in X an 0.37 Uhr.

6.15 Uhr:

Gehweg von der Arbeitsstätte (ab 6.15 Uhr) zum Bahnhof Y (35 Min), Wartezeit, ÖBB-Rex Bahnhof Y ab 6.56 Uhr/Bahnhof X an 7.34 Uhr, Umsteigezeit auf Pkw ca. 5 Minuten, Privat-Pkw X Bahnhof ab 7.39 Uhr/Wohnung in X an 7.45 Uhr.

Unter Zugrundelegung der vom Bw. vorgelegten Stempelprotokolle sowie dem Berufungsvorbringen, wonach der Bw. wöchentlich (nur) an zwei Tagen Frühschicht leistete, 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 des Bw., wonach das Benützen des Fahrrades auf Grund früherer mehrmaliger Stürze sowie die Nutzung des Pkws bis zum Bahnhof X nicht möglich sei, da der Pkw seiner Lebensgefährtin gehöre und diese dem Parken am Bahnhof keinesfalls zustimme, da es am Bahnhof immer wieder zu Sachbeschädigungen an parkenden Autos komme, ist zu ent-

gegenen, dass eine derartige Auslegung des Begriffes der Unzumutbarkeit nach Ansicht des UFS dem Gesetz nicht entnommen werden kann, die Unterstellung einer Aufteilung der einfachen Fahrtstrecke in Verwendung öffentlicher Verkehrsmittel und privater Verkehrsmittel - wie oben bereits dargelegt - durchaus gesetzeskonform und die Gewährung des sog. großen Pendlerpauschales ausschließlich nach objektiven Kriterien der Benützungsmöglichkeit des öffentlichen Verkehrsmittels auf mehr als der halben Fahrtstrecke zu beurteilen ist.

Zum Vorbringen des Bw., wonach es ihm als Vb meistens nicht möglich sei, den Betrieb pünktlich bei Dienstende zu verlassen, weil es bei der Schichtübergabe noch mehrere Dinge abzuklären gebe, ist zu entgegnen, dass auch zu den den vorgelegten Stempelprotokollen entnommenen Arbeitsbeginn- bzw. Arbeitsendezeiten - gerade in Anbetracht des halbstündigen Taktverkehrs zwischen dem Bahnhof X und dem Bahnhof Y - entsprechende Verbindungen mit öffentlichen Verkehrsmitteln zur Verfügung standen. Notwendig wäre aber 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 Prüfung, ob Unzumutbarkeit wegen Gehbehinderung vorliegt, erübrigt sich gegenständlich, da der Bw. laut Aktenlage nicht dauernd stark gehbehindert ist und Derartiges auch nicht behauptet hat.

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

Davon ausgehend, dass gegenständlich die oben dargestellte *einfache* Wegstrecke (bei Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln bzw. bei kombinierter Benutzung öffentlicher und privater Verkehrsmittel) - nach Aufrundung der einzelnen Wegstrecken (vgl. Sailer/Bernold/Mertens, a.a.O., Frage 16/22 zu § 16 EStG 1988) - 48 Kilometer beträgt, stünden dem Bw. nach der oben dargestellten, der einheitlichen Verwaltungsübung dienenden Verwaltungspraxis für deren Zurücklegung zweieinhalb Stunden zur Verfügung.

Bezogen auf diese Verwaltungspraxis kann entsprechend der obigen Darstellung des Arbeitsweges des Bw. (Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung) bzw. der Abfahrts- und Ankunftszeiten (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt und am Arbeitsplatz), wonach sich für die Hin- und Rückfahrt eine einfache Fahrtzeit von max. 145 Minuten ergibt, nicht davon gesprochen werden, dass die Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels im fraglichen Zeitraum überwiegend bzw. an mehr als der Hälfte der Arbeitstage unzumutbar gewesen wäre. Die Wegzeit liegt gegenständlich - wird zwischen der Wohnung des Bw. und dem Bahnhof X (als optimale Kombination von öffentlichen und privaten Verkehrsmitteln) die Nutzung des privaten Pkws unterstellt - 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, EStG¹³, § 16 Tz 104 ff, 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 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 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"* (vgl. zB UFS 20.9.2006, RV/2256-W/05; siehe dazu zB auch UFS 11.5.2007, RV/0258-F/07; UFS 24.4.2009, RV/0090 F/09; VwGH 28.10.2008, 2006/15/0319; UFS 23.3.2010, RV/0404-F/09; 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 (einfache) Pendlerstrecke beträgt unbestritten mehr als 25 km. Hinsichtlich der Fahrtdauer mit dem Pkw auf der als kürzesten Straßenverbindung anzusehenden Strecke wurde - bei der Streckenauswahl ist nach höchstrichterlicher Rechtsprechung (VwGH 16.7.1996, 96/17/0002, 0003) auf öffentliche Interessen, wie die Sicherheit und Flüssigkeit des Verkehrs sowie die Vermeidung von Lärm und Abgasen in Wohngebieten, Bedacht zu nehmen - im berufsgegenständlichen Fall mittels Routenplaner "ViaMichelin" (empfohlene Strecke) als maßgebliche Vergleichsgröße eine Fahrtdauer von 31 Minuten bei einer Entfernung von 49,1 km ermittelt. Damit ermittelt sich im vorliegenden Berufungsfall ein nach den in den Gesetzesmaterialien festgehaltenen Grundsätzen zumutbarer Zeitrahmen von 93 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 Berufungsbegehren (Anerkennung des sog. großen Pendlerpauschales nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 für eine einfache Fahrtstrecke von 40 bis 60 km in Höhe von **2.361,00 €**) Folge zu geben.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 17. November 2010