



GZ. RV/0363-K/12,  
miterledigt RV/0361-K/12,  
RV/0362-K/12

## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Mag.L, Richterin, geb. xy, J, vom 16. April 2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes Spittal Villach vom 14. März 2012 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2006, 2008 und 2009 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Die Arbeitnehmerveranlagungen der Mag.L (in der Folge Bw.) für die Jahre 2006, 2008 und 2009 erfolgten jeweils mit Einkommensteuerbescheiden vom 14. März 2012.

Dabei wurden der Bw. vom Finanzamt u.a. die Pendlerpauschalen für die Fahrten zwischen ihrer Wohnung in JR und ihren Arbeitsstätten (Bezirksgericht K im Jahr 2006 sowie Bezirksgericht V in den Jahren 2008 und 2009) in der Höhe von € 495,00 gegenüber beantragten € 357,00/2006, € 588,00 gegenüber beantragten € 1.267,50/2008 und € 630,00 gegenüber beantragten € 1.356,00/2009 zum Ansatz gebracht.

Mit Eingaben vom 15. April 2012, beim Finanzamt eingelangt am 16. April 2012, erhab die Bw. Berufung gegen die angeführten Bescheide.

Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2006:

In der diesbezüglichen Eingabe führte die Bw. wie folgt aus: „...Als Richterin habe ich eine freie Dienstzeit, keine Gleitzeit, die natürlich von äußereren Gegebenheiten bestimmt ist. Ich beginne meine Verhandlungen zwischen 8.45 und 9.00 Uhr und meine Dienstzeit um 8.30 Uhr, um noch die nötigen Erledigungen und Aktenbearbeitungen vornehmen zu können. Die einfache Wegstrecke von meinem Wohnort bis zum Dienstort K beträgt ca. 37 Kilometer, für die ich bei Benutzung des PKW ca. 30 Minuten benötige. Morgens steht mir eine Busverbindung um 6.13 Uhr zur Verfügung, wobei ich davor noch einen Fußweg von 5 Minuten bis zur Haltestelle im Heimatort zurückzulegen habe. Dieser Bus kommt um 7.29 Uhr an der Haltestelle in K an, wodurch ich ca. 3 Minuten später an meinem Arbeitsplatz sein konnte. Da ich meinen Dienst aber erst um 8.30 Uhr begann, ist dies nicht zumutbar bzw. führt dies zu einer Fahrtzeit von 142 Minuten, dem mehr als Vierfachen der Fahrtzeit mit dem PKW. Dazu ist noch anzuführen, dass mein vierjähriger Sohn den Kindergarten besuchte, welcher um 7.00 Uhr öffnet. Mein Kind wäre daher in der Früh nicht betreut und muss ich schon aus diesem Grund meine Dienstzeit so wählen. Es kann wohl nicht verlangt werden, dass ich - obwohl ich eine freie Dienstzeit habe - diese so anlege, dass mein Kind in der Früh ca. eine Stunde nicht betreut ist. Die nächste Verbindung mit Abfahrt im Heimatort um 7.34 Uhr ist mit Ankunft in K um 8.54 Uhr, somit jedenfalls zu spät. Weitere Verbindungen stehen nicht zur Verfügung. Ich beendete meine Dienstzeit im Büro meist um ca. 16.30 Uhr, die erste Verbindung steht mir um 16.33 Uhr mit einer Ankunft im Heimatort um 18.10 Uhr zur Verfügung. Das bedeutet eine reine Fahrtzeit von 97 Minuten zuzüglich eines Fußweges von ca. 10 Minuten, gesamt somit 107 Minuten, somit mehr als das Dreifache der Dauer der Fahrtzeit mit dem PKW. Da die Wegstrecke mehr als 20 Kilometer beträgt, mir in der Früh die Benutzung des öffentlichen Verkehrsmittels um 6.13 Uhr nicht zumutbar ist, danach kein weiteres Verkehrsmittel zur Verfügung steht, nach Dienstende die Fahrtzeit 107 Minuten – somit mehr als 90 Minuten und auch das Dreifache der Dauer bei Benutzung des PKW - beträgt, ist jedenfalls das große Pendlerpauschale zu gewähren. Selbst bei Zumutbarkeit des öffentlichen Verkehrsmittels um 6.13 Uhr mit einer Fahrtzeit von 142 Minuten sowie einer Fahrtzeit der Rückfahrt von 107 Minuten überschreite ich nach der Judikatur des UFS die maximale Wegzeit von drei Stunden für die Hin- und Rückfahrt (UFS 30.4.2010, RV/0322-K/07, und vom 24.8.2010, RV/0552-I/10) bei Weitem, es ergibt sich eine solche von mehr als vier Stunden.“

Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 2008 und 2009:

In den diesbezüglichen Eingaben gab die Bw. (wiederum) Folgendes an: „....Als Richterin habe ich eine freie Dienstzeit – keine Gleitzeit, die natürlich von äußereren Gegebenheiten bestimmt sei. Ich beginne meine Verhandlungen zwischen 8.45 und 9.00 Uhr, da erst ab diesem Zeitpunkt auch der Vertreter der Staatsanwaltschaft aus K angereist ist. Ich beginne meine

Dienstzeit um 8.30 Uhr, um noch die nötigen Erledigungen und Aktenbearbeitungen vornehmen zu können. Die einfache Wegstrecke von meinem Wohnort bis zum Dienstort V beträgt 23,5 Kilometer, für die ich mit dem PKW 18 Minuten benötige. Morgens steht mir um 6.40 Uhr eine Busverbindung zur Verfügung, wobei ich davor noch einen Fußweg von ca. 10 Minuten bis zur Haltestelle im Heimatort zurückzulegen habe. Dieser Bus kommt um 7.14 Uhr in 10. Oktoberstraße an, wodurch ich ca. 5 Minuten später, somit um 7.20 Uhr im Bezirksgericht sein kann. Da ich meinen Dienst erst um 8.30 Uhr beginne, ist dies nicht zumutbar und führt dies zu einer Fahrtzeit von 110 Minuten. Dazu ist noch anzuführen, dass meine Kinder einerseits den Kindergarten mit Öffnung um 7.00 Uhr und andererseits die Volksschule mit Unterrichtsbeginn um 7.45 Uhr besuchten. Somit wären meine Kinder in der Früh nicht betreut und muss ich meine Dienstzeit schon aus diesem Grund so wählen. Es kann wohl nicht verlangt werden, dass ich - obwohl ich eine freie Dienstzeit habe - diese so anlege, dass meine Kinder in der Früh über eine Stunde nicht betreut sind. Die nächste Verbindung ist mit einer Abfahrt im Heimatort um 7.59 Uhr und einer Ankunft am Hauptbahnhof des Dienstortes um 8.39 Uhr; nach einem 20-minütigem Fußweg könnte ich meinen Dienstort erst um ca. 9.00 Uhr, jedenfalls zu spät erreichen. Weitere Verbindungen stehen nicht zur Verfügung. Ich beende meine Dienstzeit im Büro meist um ca. 16.30 Uhr; die erste Verbindung steht mir um 16.53 Uhr vom Hauptbahnhof mit Ankunft im Heimatort um 18.10 Uhr zur Verfügung. Das bedeutet eine reine Fahrzeit von 77 Minuten zuzüglich eines Fußweges von ca. 20 Minuten zum Bahnhof sowie 5 Minuten von der Haltestelle bis zur Wohnung, somit insgesamt 102 Minuten. Dies beträgt somit das Fünffache der Dauer der Fahrzeit mit dem PKW. Da die Wegstrecke mehr als 20 Kilometer beträgt, mir in der Früh die Benützung des öffentlichen Beförderungsmittels um 6.40 Uhr nicht zumutbar ist, danach kein weiteres öffentliches Verkehrsmittel zur Verfügung steht, nach Dienstende die Fahrtzeit 102 Minuten - somit mehr als 90 Minuten und auch das Fünffache der Dauer der Benützung des PKW - beträgt, ist jedenfalls das große Pendlerpauschale zu gewähren. Selbst bei Zumutbarkeit des öffentlichen Verkehrsmittels um 6.40 Uhr mit einer Fahrtzeit von 110 Minuten sowie einer Fahrtzeit der Rückfahrt von 102 Minuten überschreite ich nach der Judikatur des UFS die maximale Wegzeit von drei Stunden für die Hin- und Rückfahrt (UFS 30.4.2010, RV/0322-K/07, und vom 24.8.2010, RV/0552-I/10).

Mit Berufungsvorentscheidungen des Finanzamtes vom 9. Juli 2012 wurden die Berufungen der Bw. gegen die Einkommensteuerbescheide 2006, 2008 und 2009 als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde für die Jahre 2006 und 2008 darauf hingewiesen, dass das große Pendlerpauschale für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätten nicht in Betracht komme, weil durch die freie Dienstzeit der Bw. von einer optimalen Abpassung der Arbeitszeiten an die Fahrzeiten der öffentlichen Beförderungsmittel auszugehen sei, Da

dadurch auch die Wegzeit unter zwei Stunden liege, seien die Voraussetzungen für das große Pendlerpauschale nicht gegeben. Für das Jahr 2009 wurde auf die Begründung im Einkommensteuerbescheid 2008 verwiesen.

Mit Eingaben vom 3. August 2012 beantragte die Bw. die Vorlage ihrer Berufungen an die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Darin führte sie übereinstimmend aus, dass die Berufungsvorentscheidungen nur Scheinbegründungen enthalten würden und sich mit ihrem in den Berufungen erstatteten Vorbringen in keiner Weise auseinandersetzen würden.

Im Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat erging an die Bw. am 9. Juli 2013 ein bis 19. August 2013 zu beantwortender Vorhalt folgenden Inhaltes:

„Nach § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 stehen Werbungskosten in Form des Pendlerpauschales 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 Weges nicht möglich oder nicht zumutbar ist und der Arbeitsweg mindestens 2 Kilometer beträgt (sog. großes Pendlerpauschale).

Was unter dem Begriff „Zumutbarkeit“ iS der angeführten Gesetzesstelle zu verstehen ist, ist dem Gesetz nicht zu entnehmen. Unzumutbarkeit ist jedenfalls (auch und vor Allem) anzunehmen, wenn Massenbeförderungsmittel für die Fahrten von der Wohnung zur Arbeitsstätte entweder gar nicht oder nicht zu den erforderlichen Zeiten zur Verfügung stehen (Unzumutbarkeit wegen tatsächlicher Unmöglichkeit, vgl. VwGH vom 28. Oktober 2006, 2006/15/0319).

Ist die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte solcherart möglich, ist nach den amtlichen Erläuterungen zu § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 (621 BlgNR XVII. GP, 75) die Frage der Zumutbarkeit auf Grund der Fahrtzeiten zu prüfen. Unzumutbar sind nach den Gesetzesmaterialien jedenfalls im Vergleich zu einem Kfz mehr als drei Mal so lange Fahrtzeiten (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt bzw. bis zum Arbeitsbeginn) mit dem Massenbeförderungsmittel als mit dem eigenen Kfz; im Nahbereich von 25 km ist die Benützung des Massenbeförderungsmittels entsprechend den Erfahrungswerten über die durchschnittliche Fahrtzeit aber auch dann zumutbar, wenn die Gesamtfahrtzeit für die einfache Fahrtstrecke nicht mehr als 90 Minuten beträgt. Kann auf mehr als der halben Strecke ein Massenbeförderungsmittel benützt werden, dann ist die für

die Zumutbarkeit maßgebliche Fahrtzeit aus der Gesamtfahrtzeit (Kfz und Massenbeförderungsmittel) zu errechnen.

Die Benützung von Massenverkehrsmitteln ist demnach auch dann unzumutbar, wenn die Fahrt mit diesen einerseits im Nahbereich 90 Minuten überschreitet und andererseits die Fahrt mit den Massenverkehrsmitteln mehr als drei Mal so lang dauert wie mit dem PKW (vgl. VwGH 24.9.2008, 2006/15/0001; VwGH 28.10.2008, 2006/15/0319; UFS 12.12.2011, RV/0406-F/11, mit zahlreichen Verweisen).

Darüber hinaus hat der Unabhängige Finanzsenat in mehreren Entscheidungen die Auffassung vertreten, dass eine Wegzeit von 90 Minuten in eine Richtung, unabhängig von der Wegstrecke, allgemein als Zumutbarkeitsgrenze anzunehmen sei (vgl. ua. mit ausführlicher Begründung UFS 11.05.2007, RV/0258-F/07; UFS 23.12.2008, RV/0031-G/08; UFS 24.04.2009, RV/0090 F/09; UFS 14.4.2010, RV/0311-G/08; UFS 24.6.2010, RV/1060-W/10; UFS 19.04.2012, RV/0503-F/10; siehe dazu auch VwGH 28.10.2008, 2006/15/0319; sowie Doralt, EStG<sup>13</sup>, § 16 Tz 107; 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).

In diesem Sinne wurde nunmehr auch die von der Verwaltungspraxis bisher angewandte entfernungsabhängige Zeitstaffel (danach wurde bei einer Fahrtstrecke von unter 20 km eine Zeitdauer von 1,5 Stunden, für eine Fahrtstrecke von 20 bis 40 km eine Zeitdauer von 2 Stunden und bei einer Fahrtstrecke von mehr als 40 km eine Zeitdauer von 2,5 Stunden als Grenze erachtet) wie folgt abgeändert (vgl. LStR 2002, Rz 255, *Unzumutbarkeit wegen langer Anfahrtszeit*):

- Die Benützung des Massenbeförderungsmittels ist jedenfalls zumutbar, wenn die Wegzeit für die einfache Wegstrecke mit dem Massenbeförderungsmittel nicht mehr als 90 Minuten beträgt.
- Die Benützung des Massenbeförderungsmittels ist jedenfalls unzumutbar, wenn die Wegzeit für die einfache Wegstrecke mit dem Massenbeförderungsmittel mehr als 2,5 Stunden beträgt.
- Beträgt die Wegzeit für die einfache Wegstrecke mit dem Massenbeförderungsmittel mehr als 90 Minuten aber nicht mehr als 2,5 Stunden, ist die Benützung des Massenbeförderungsmittels zumutbar, wenn die Wegzeit für die einfache Wegstrecke mit dem Massenbeförderungsmittel höchstens dreimal so lange dauert wie die Fahrtzeit mit dem Kfz

(vgl. dazu auch Bernold/Mertens, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2012, Seiten 184 und 242 f.).

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 grundsätzlich die kürzeste Straßenverbindung heranzuziehen.

Ist die Wegzeit bei der Hin- oder Rückfahrt unterschiedlich lang, dann gilt die längere Wegzeit. Die Wegzeit umfasst die Zeit vom Verlassen der Wohnung bis zum Arbeitsbeginn oder vom Verlassen der Arbeitsstätte bis zur Ankunft in der Wohnung, also Geh- oder Anfahrtszeit zur Haltestelle des öffentlichen Verkehrsmittels, Fahrtzeit 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 (z.B. Schnellzug statt Regionalzug, Eilzug statt Autobus) auszugehen. Darüber hinaus ist eine optimale Kombination von Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel (z.B. Park and Ride) zu unterstellen (siehe dazu auch weiter unten). 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. Bernold/Mertens, a.a.O., Seiten 184 und 240 ff; Schuch, Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Pendler-Pauschale), in: ÖStZ 1988, Seiten 316 ff]. Bei der Berechnung der Wegzeiten ist von objektiven Verhältnissen auszugehen, persönliche Umstände haben dabei außer Betracht zu bleiben.

Die Verhältnisse bei Benützung öffentlicher Verkehrsmittel einschließlich der sich daraus ergebenden Wegzeiten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Hinweg) sowie Arbeitsstätte und-Wohnung (Rückweg) stellen sich wie folgt dar (Anmerkung: Umsteigezeiten sind berücksichtigt):

### **Wohnung-Arbeitsstätte 2006**

<b>Fußweg</b> Wohnung bis Abfahrtsstelle (JR /Hauptplatz)	600 m/9 Minuten (auch Min.)*
---	------------------------------

<b>Bus/Zug</b>  Ankunftsstellen K : Hauptbahnhof/2,5 Paulitschgasse/1,3,4	1. 5.32 Uhr bis 6.27 Uhr/56 Min. 2. 5.55 Uhr bis 6.46 Uhr/51 Min. 3. 6.24 Uhr bis 7.36 Uhr/72 Min. 4. 7.35 Uhr bis 8.33 Uhr/58 Min. 5. 7.50 Uhr bis 8.46 Uhr/56 Min.
<b>Bus K /Bus/Zug</b>  <u>Ankunfts-/Abfahrtsstellen K :</u> Hauptbahnhof/2,5 Paulitschgasse/1,3,4 <u>Ankunftsstelle K :</u> Heuplatz/1,2,3,4,5	1. 6.28 Uhr bis 6.38 Uhr/10 Min. 2. 6.46 Uhr bis 7.01 Uhr/15 Min. 3. 7.36 Uhr bis 7.46 Uhr/10 Min. 4. 8.33 Uhr bis 8.46 Uhr/13 Min. 5. 8.46 Uhr bis 9.01 Uhr/15 Min.
<b>Summen/Wegzeiten/Hinweg</b>	1/1 Stunde (auch Std). 15 Minuten 2/1 Stunde 15 Minuten 3/1 Stunde 31 Minuten 4/1 Stunde 20 Minuten 5/1 Stunde. 20 Minuten

### **Arbeitsstätte-Wohnung 2006**

<b>Bus K /Bus/Zug</b>  <u>Abfahrtsstelle K :</u> Heuplatz/1,2,3 <u>Ankunfts-/Abfahrtsstellen K :</u> Busbahnhof/1 Hauptbahnhof/2 <u>Ankunftsstelle:</u> JR /3	1. 16.20 Uhr bis 16.30 Uhr/10 Min. 2. 17.06 Uhr bis 17.18 Uhr/12 Min. 3. 18.16 Uhr bis 19.15 Uhr/59 Min.
<b>Bus/Zug</b>  Abfahrtsstellen bis Ankunftsstelle (JR/Hauptplatz)	1. 16.30 Uhr bis 17.36 Uhr/1 Std. 6 Min. 2. 17.18 Uhr bis 18.10 Uhr/52 Min.
<b>Fußweg</b> Ankunftsstelle (JR /Hauptplatz)	600m/9 Min.**

bis Wohnung	
<b>Summen/Wegzeiten/Rückweg</b>	<p>1/1 Stunde 25 Minuten.</p> <p>2/73 Minuten</p> <p>3/1 Stunde 8 Minuten</p>

\*\* Wegzeiten/Michelin-Routenplaner

### **Wohnung-Arbeitsstätte 2008 und 2009**

<b>Fußweg</b> Wohnung bis Abfahrtsstelle (JR /Hauptplatz) .	600 m/9 Min.**
<b>Bus/Zug</b> <u>Abfahrtsstelle:</u> JR /Hauptplatz <u>Ankunftsstellen V :</u> 10. Oktober Straße/1 bis 5 Westbahnhof/6	<p>1. 5.55 Uhr bis 6.24 Uhr/29 Min./2008</p> <p>2. 6.14 Uhr bis 7.12 Uhr/58 Min./2009</p> <p>3. 6.19 Uhr bis 7.12 Uhr/53 Min./2009</p> <p>4. 6.39 Uhr bis 7.12 Uhr/33 Min./2008</p> <p>5. 7.35 Uhr bis 8.42 Uhr/1 Std. 7 Min./2008,2009</p> <p>6. 7.50 Uhr bis 8.51 Uhr/1 Std. 1 Min./2008</p>
<b>Fußweg</b> Ankunftsstellen bis Dienststelle	<p>10. Oktober Straße bis PStr 25, 0,3 km/4 Min.**</p> <p>Westbahnhof bis PStr 25, 0,8 km/12 Min.**</p>
<b>Summen/Wegzeiten/Hinweg</b>	<p>1/42 Minuten</p> <p>2/1 Stunde 11 Minuten</p> <p>3/1 Stunde 6 Minuten</p> <p>4/46 Minuten</p> <p>5/1 Stunde 20 Minuten</p> <p>6/1 Stunde 22 Minuten</p>

### **Arbeitsstätte-Wohnung 2008 und 2009**

<b>Fußweg</b> Dienststelle bis Abfahrtsstelle	10. Oktober Straße bis PStr 25, 0,3 km/4 Min.**
<b>Bus/Zug</b> <u>Abfahrtsstelle V :</u> 10. Oktober Straße/1 bis 13	<p>1. 15.10 Uhr bis 16.20 Uhr/1 Std. 10 Min./2009</p> <p>2. 16.01 Uhr bis 16.56 Uhr /55 Min./2009</p>

<u>Ankunftsstelle:</u> JR/Hauptplatz	3. 16.58 Uhr bis 17.52 Uhr/54 Min./2008 4. 17.00 Uhr bis 17.52 Uhr/52 Min./2008 5. 17.10 Uhr bis 18.10 Uhr/60 Min./2008 6. 17.17 Uhr bis 18.10 Uhr/53 Min./2009 7. 17.20 Uhr bis 18.10 Uhr/50 Min./2009 8. 17.24 Uhr bis 18.10 Uhr/46 Min./2008 9. 17.55 Uhr bis 18.56 Uhr/1 Std. 1 Min./2009 10. 18.05 Uhr bis 18.56 Uhr/51 Min./2009 11. 18.10 Uhr bis 19.13 Uhr/1 Std. 3 Min./2008 12. 18.25 Uhr bis 19.13 Uhr/48 Min./2008 13. 18.30 Uhr bis 19.15 Uhr/45 Min./2008
<b>Fußweg</b> Ankunftsstelle (JR/Hauptplatz) bis Wohnung	600m/9 Min.**
<b>Summen/Wegzeiten/Rückweg</b>	1/1 Stunde. 23 Minuten 2/1 Stunde 8 Minuten 3/1 Stunde 7 Minuten 4/1 Stunde 5 Minuten 5/1 Stunde 13 Minuten 6/1 Stunde 6 Minuten 7/1 Stunde 3 Minuten 8/59 Minuten 9/1 Stunde 14 Minuten 10/1 Stunde 4 Minuten 11/1 Stunde 16 Minuten 12/1 Stunde 1 Minute 13/58 Minuten

\*\* Wegzeiten/Michelin-Routenplaner

Bei der Heranziehung der öffentlichen Beförderungsmittel war in Betracht zu ziehen, dass Ihnen als Richterin keine Dienstzeit vorgeschrieben ist. Für die Beurteilung, ob Ihnen Verkehrsmittel für die Erreichung der Arbeitsstätte bzw. des Wohnortes zur Verfügung stehen, war der Unabhängige Finanzsenat somit an keine zeitlichen Vorgaben gebunden, hat aber die Verkehrsmittel in der Früh und am Nachmittag herangezogen (Quellen: Fahrpläne Winter 2005/2006/gültig vom 11.12.2005 bis 10.6.2006, Sommer 2006/gültig vom 11.6. bis 9.12.2006, Winter 2006/2007/gültig vom 10.12.2006 bis 9.7.2007, Winter 2007/2008/gültig

vom 9.12.2007 bis 7.6.2008, Sommer 2008/gültig vom 8.6. bis 13.12.2008, Winter 2008/2009/gültig vom 14.12.2008 bis 13.6.2009, Sommer 2009/gültig vom 14.6. bis 12.12.2009, Winter 2009/2010/gültig vom 13.12.2009 bis 12.6.2010).

Weiters ist auszuführen, dass die Berechnung der Wegzeiten an Hand objektiver Verhältnisse zu erfolgen hat. Ihre in den Berufungen erhobenen Einwendungen hinsichtlich Arbeitsorganisation, Terminplanung (Verhandlungszeiten) und Ihre persönlichen Verhältnisse (Kinderbetreuung) waren dabei außer Betracht zu lassen.

Angesichts der geschilderten Verkehrsverbindungen steht fest, dass auf der Strecke zwischen Ihrer Wohnung und Ihren Arbeitsorten zahlreiche Verkehrsverbindungen mit Wegzeiten unter 90 Minuten gegeben sind; der Vergleich mit der dreifachen Fahrtzeit mit dem PKW (Ihren Angaben nach das Dreifache von 30 bzw. 18 Minuten nach K bzw. V) kann unter diesen Bedingungen nicht schlagend werden. Auch brauchen nicht alle Verkehrsverbindungen den geforderten Voraussetzungen entsprechen, sondern sich nur g r u n d s ä t z l i c h bei der vorgegebenen Arbeitszeit (in Ihrem Fall freie Dienstzeit) für eine Nutzung eignen.

Damit sind in Ihrem Fall jedoch nicht jene Bedingungen gegeben, die für die Zuerkennung des großen Pendlerpauschales erforderlich sind. Ihren Berufungen kommt somit keine Berechtigung zu.“

Eine Äußerung der Bw. zu diesen Ausführungen erfolgte nicht.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

An Sachverhalt ergibt sich Folgendes:

Die Bw. war in den Streitjahren 2006 und 2008 sowie 2009 bei den Bezirksgerichten K (DStr) bzw. V (PStr) als Richterin tätig und bezog daraus Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Sie unterliegt in dienstlicher Hinsicht dem RStDG und hat nach dem Wortlaut des § 60 leg.cit. "ihre Anwesenheit im Amt so einzurichten dass sie ihren Dienstpflichten ordnungsgemäß nachkommen kann", somit freie Dienstzeit. Der Bw. war der jederzeitige Zugang in das jeweilige Gerichtsgebäude möglich.

Die Bw. ist in J/R wohnhaft. Die Entfernungen zwischen ihrem Wohnort und ihren Dienstorten K und V betragen 37 bzw. 24 Kilometer.

Fest steht im vorliegenden Fall, dass zwischen dem Wohnort der Bw. und ihren Arbeitsstätten in K und V Verkehrsverbindungen bestehen, die ihr grundsätzlich die Möglichkeit eröffnen, ihren Arbeitsweg mit öffentlichen Verkehrsmitteln zu bewältigen.

Der Bw. stehen für die Zurücklegung ihrer Arbeitswege (Hinfahrt und Rückfahrt) u.a. folgende öffentliche Verkehrsmittel zur Verfügung und ergeben sich aus der Benützung derselben in den Jahren 2006, 2008 und 2009 folgende Wegzeiten:

### **Wohnung-Arbeitsstätte 2006**

<b>Fußweg</b> Wohnung bis Abfahrtsstelle (JR/Hauptplatz)	600 m/10 Minuten* (auch Min.)
<b>Bus/Zug</b>  AnkunftsstellenK : Hauptbahnhof/2,5 Paulitschgasse/1,3,4	1. 5.32 Uhr bis 6.27 Uhr/56 Min. 2. 5.55 Uhr bis 6.46 Uhr/51 Min. 3. 6.24 Uhr bis 7.36 Uhr/72 Min. 4. 7.35 Uhr bis 8.33 Uhr/58 Min. 5. 7.50 Uhr bis 8.46 Uhr/56 Min.
<b>Bus K /Bus/Zug</b>  <u>Ankunfts-/Abfahrtsstellen K :</u> Hauptbahnhof/2,5 Paulitschgasse/1,3,4 <u>Ankunftsstelle K :</u> Heuplatz/1,2,3,4,5	1. 6.28 Uhr bis 6.38 Uhr/10 Min. 2. 6.46 Uhr bis 7.01 Uhr/15 Min. 3. 7.36 Uhr bis 7.46 Uhr/10 Min. 4. 8.33 Uhr bis 8.46 Uhr/13 Min. 5. 8.46 Uhr bis 9.01 Uhr/15 Min.
<b>Fußweg</b> Heuplatz bis Gerichtsgebäude	3 Min.*
<b>Summen/Wegzeiten/Hinweg</b>	1/1 Stunde (auch Std). 19 Minuten 2/1 Stunde 19 Minuten 3/1 Stunde 35 Minuten 4/1 Stunde 24 Minuten 5/1 Stunde 24 Minuten

### **Arbeitsstätte-Wohnung 2006**

<b>Fußweg</b> Gerichtsgebäude bis Heuplatz	3 Min.*
<b>Bus K /Bus/Zug</b> <u>Abfahrtsstelle K :</u>	1. 16.20 Uhr bis 16.30 Uhr/10 Min.

Heuplatz/1,2,3 <u>Ankunfts-/Abfahrtsstellen K :</u> Busbahnhof/1 Hauptbahnhof/2 <u>Ankunftsstelle:</u> JR/3	2. 17.06 Uhr bis 17.18 Uhr/12 Min. 3. 18.16 Uhr bis 19.15 Uhr/59 Min.
<b>Bus/Zug</b> Abfahrtsstellen bis Ankunftsstelle (St. Jakob im Rosental/ Hauptplatz)	1. 16.30 Uhr bis 17.36 Uhr/1 Std. 6 Min. 2. 17.18 Uhr bis 18.10 Uhr/52 Min.
<b>Fußweg</b> Ankunftsstelle (JR/Hauptplatz) bis Wohnung	600m/10 Min.*
<b>Summen/Wegzeiten/Rückweg</b>	1/1 Stunde 29 Minuten 2/77 Minuten 3/1 Stunde 12 Minuten

\*\* Wegzeiten/Michelin-Routenplaner

### Wohnung-Arbeitsstätte 2008 und 2009

<b>Fußweg</b> Wohnung bis Abfahrtsstelle (JR /Hauptplatz) .	600 m/10 Min.*
<b>Bus/Zug</b> <u>Abfahrtsstelle:</u> JR/Hauptplatz <u>Ankunftsstellen V :</u> 10. Oktober Straße/1 bis 5 Westbahnhof/6	1. 5.55 Uhr bis 6.24 Uhr/29 Min./2008 2. 6.14 Uhr bis 7.12 Uhr/58 Min./2009 3. 6.19 Uhr bis 7.12 Uhr/53 Min./2009 4. 6.39 Uhr bis 7.12 Uhr/33 Min./2008 5. 7.35 Uhr bis 8.42 Uhr/1 Std. 7 Min./2008,2009 6. 7.50 Uhr bis 8.51 Uhr/1 Std. 1 Min./2008
<b>Fußweg</b> Ankunftsstellen bis Dienststelle	10. Oktober Straße bis PStr , 0,3 km/5 Min.* Westbahnhof bis PStr , 0,8 km/12 Min.**
<b>Summen/Wegzeiten/Hinweg</b>	1/44 Minuten

	2/1 Stunde 13 Minuten 3/1 Stunde 8 Minuten 4/48 Minuten 5/1 Stunde 22 Minuten 6/1 Stunde 23 Minuten
--	---

### **Arbeitsstätte-Wohnung 2008 und 2009**

<b>Fußweg</b> Dienststelle bis Abfahrtsstelle	10. Oktober Straße bis PStr , 0,3 km/5 Min.*
<b>Bus/Zug</b>  <u>Abfahrtsstelle</u> V : 10. Oktober Straße/1 bis 13 <u>Ankunftsstelle</u> : JR/Hauptplatz	1. 15.10 Uhr bis 16.20 Uhr/1 Std. 10 Min./2009 2. 16.01 Uhr bis 16.56 Uhr /55 Min./2009 3. 16.58 Uhr bis 17.52 Uhr Uhr/54 Min./2008 4. 17.00 Uhr bis 17.52 Uhr/52 Min./2008 5. 17.10 Uhr bis 18.10 Uhr/60 Min./2008 6. 17.17 Uhr bis 18.10 Uhr/53 Min./2009 7. 17.20 Uhr bis 18.10 Uhr/50 Min./2009 8. 17.24 Uhr bis 18.10 Uhr/46 Min./2008 9. 17.55 Uhr bis 18.56 Uhr/1 Std. 1 Min./2009 10. 18.05 Uhr bis 18.56 Uhr/51 Min./2009 11. 18.10 Uhr bis 19.13 Uhr/1 Std. 3 Min./2008 12. 18.25 Uhr bis 19.13 Uhr/48 Min./2008 13. 18.30 Uhr bis 19.15 Uhr/45 Min./2008
<b>Fußweg</b> Ankunftsstelle (JR/Hauptplatz) bis Wohnung	600m/10 Min.*
<b>Summen/Wegzeiten/Rückweg</b>	1/1 Stunde 25 Minuten 2/1 Stunde 10 Minuten 3/1 Stunde 9 Minuten 4/1 Stunde 7 Minuten 5/1 Stunde 15 Minuten 6/1 Stunde 8 Minuten 7/1 Stunde 5 Minuten 8/1 Stunde 1 Minute 9/1 Stunde 16 Minuten

	10/1 Stunde 6 Minuten
	11/1 Stunde 18 Minuten
	12/1 Stunde 3 Minuten
	13/1 Stunde

Festgehalten wird, dass den in den Berufungen angegebenen Wegzeiten (von 10 (statt 9) Minuten zwischen der Wohnung der Bw. und der Haltestelle in ihrem Heimatort, von 3 Minuten zwischen der Haltestelle Heuplatz und Gerichtsgebäude/DStr in K und von 5 (statt 4) Minuten zwischen der Haltestelle 10. Oktober Straße und Gerichtsgebäude/PStr in V) in dieser Auflistung Rechnung getragen wird (vgl. mit \* gekennzeichnete Zeiten). Die mit \*\* gekennzeichnete Zeit ist die Wegzeit laut Michelin-Routenplaner.

Strittig ist im vorliegenden Fall ob der Bw. die Benützung öffentlicher Beförderungsmittel für die Fahrten zwischen ihrer Wohnung und ihren Arbeitsstätten zumutbar und somit das kleine Pendlerpauschale in Ansatz zu bringen ist (Auffassung des Finanzamtes) oder ob von einer Unzumutbarkeit wegen langer Anfahrtszeit auszugehen ist (Auffassung der Bw.) und somit die Voraussetzungen für die Zuerkennung des großen Pendlerpauschales gegeben sind.

In rechtlicher Hinsicht ist auszuführen:

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 vom 16. Juli 1996, 96/14/0002, 0003). Vor diesem Hintergrund wurde § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 geschaffen und ist diese Bestimmung daher so zu verstehen und auszulegen.

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

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

- entweder der Arbeitsweg eine Entfernung von mindestens 20 Kilometer umfasst (sog. kleines Pendlerpauschale) oder

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

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

Beträgt die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt, mehr als 20 Kilometer und ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, dann sind die in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b iVm § 124b Z 146 lit. b bzw. Z 182 EStG 1988 genannten Pauschbeträge zu berücksichtigen. Danach beträgt das sog. kleine Pendlerpauschale:

Entfernung	PAUSCHBETRÄGE		
	jährlich	monatlich	täglich
<b>ab 20 km</b>	<b>495,00 €</b>	<b>41,25 €</b>	<b>1,38 €</b>
ab 40 km	981,00 €	81,75 €	2,73 €
ab 60 km	1.467 €	122,25 €	4,07 €
Entfernung	PAUSCHBETRÄGE		
	<b>ab 1.7.2007 bis 30.6.2008</b>		
Entfernung	jährlich	monatlich	täglich
	<b>ab 20 km</b> 546,00 €	<b>45,50 €</b>	<b>1,52 €</b>
ab 40 km	1.080,00 €	90,00 €	3,00 €
ab 60 km	1.614,00 €	134,50 €	4,48 €
Entfernung	PAUSCHBETRÄGE		
	<b>ab 1.7.2008 bis 31.12.2010</b>		

	jährlich	monatlich	täglich
<b>ab 20 km</b>	<b>630,00 €</b>	<b>52,50 €</b>	<b>1,75 €</b>
ab 40 km	1.242,00 €	103,50 €	3,45 €
ab 60 km	3.372,00 €	281,00 €	9,37 €

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 bzw. Z 182 EStG 1988 an Stelle der Pauschbeträge nach lit. b leg. cit. folgende Pauschbeträge (sog. großes Pendlerpauschale) berücksichtigt:

Entfernung	PAUSCHBETRÄGE		
	jährlich	monatlich	täglich
ab 2 km	270,00 €	22,50 €	0,75 €
<b>ab 20 km</b>	<b>1.071,00 €</b>	<b>89,25 €</b>	<b>2,98 €</b>
ab 40 km	1.863,00 €	155,25 €	5,18 €
ab 60 km	2.664,00 €	222,00 €	7,40 €
Entfernung	PAUSCHBETRÄGE		
	<b>ab 1.7.2007 bis 30.6.2008</b>		
Entfernung	jährlich	monatlich	täglich
	297,00 €	24,75 €	0,83 €
<b>ab 20 km</b>	<b>1.179,00 €</b>	<b>98,25 €</b>	<b>3,28 €</b>
ab 40 km	2.052,00 €	171,00 €	5,70 €
ab 60 km	2.931,00 €	244,25 €	8,14 €
Entfernung	PAUSCHBETRÄGE		
	<b>ab 1.7.2008 bis</b>		

		31.12.2010		
	jährlich	monatlich	täglich	
ab 2 km	342,00 €	28,50 €	0,95 €	
<b>ab 20 km</b>	<b>1.356,00 €</b>	<b>113,00 €</b>	<b>3,77 €</b>	
ab 40 km	2.361,00 €	196,75 €	6,56 €	
ab 60 km	3.372,00 €	281,00 €	9,37 €	

Was unter dem Begriff der "Zumutbarkeit" iSd lit. c des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 zu verstehen ist, ist dem Gesetz nicht zu entnehmen. "Unzumutbarkeit" ist jedenfalls (auch und vor allem) anzunehmen, wenn Massenbeförderungsmittel für die Fahrten von der Wohnung zur Arbeitsstätte entweder gar nicht oder nicht zu den erforderlichen Zeiten zur Verfügung stehen (*Unzumutbarkeit wegen tatsächlicher Unmöglichkeit*, vgl. VwGH vom 28. Oktober 2008, 2006/15/0319). Die Unzumutbarkeit kann sich außerdem auch aus einer Behinderung ergeben.

Ist die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte solcherart möglich, ist nach den amtlichen Erläuterungen zu § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 (621 BlgNR XVII. GP, 75) die Frage der Zumutbarkeit auf Grund der Fahrtzeiten zu prüfen. Unzumutbar sind nach den Gesetzesmaterialien jedenfalls im Vergleich zu einem Kfz mehr als drei Mal so lange Fahrtzeiten (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt bzw. bis zum Arbeitsbeginn) mit dem Massenbeförderungsmittel als mit dem eigenen Kfz; im Nahbereich von 25 km ist die Benützung des Massenbeförderungsmittels entsprechend den Erfahrungswerten über die durchschnittliche Fahrtzeit aber auch dann zumutbar, wenn die Gesamtfahrtzeit für die einfache Fahrtstrecke nicht mehr als 90 Minuten beträgt. Kann auf mehr als der halben Strecke ein Massenbeförderungsmittel benutzt werden, dann ist die für die Zumutbarkeit maßgebliche Fahrtzeit aus der Gesamtfahrtzeit (Kfz und Massenbeförderungsmittel) zu errechnen.

Die Benützung von Massenverkehrsmitteln ist demnach auch dann unzumutbar, wenn die Fahrt mit diesen einerseits im Nahbereich 90 Minuten überschreitet und andererseits die Fahrt mit den Massenverkehrsmitteln mehr als drei Mal so lang dauert wie mit dem PKW (vgl. VwGH 24.9.2008, 2006/15/0001; VwGH 28.10.2008, 2006/15/0319; UFS 12.12.2011, RV/0406-F/11, mit zahlreichen Verweisen).

Darüber hinaus hat der Unabhängige Finanzsenat in mehreren Entscheidungen die Auffassung vertreten, dass eine Wegzeit von 90 Minuten in eine Richtung, unabhängig von der

Wegstrecke, allgemein als Zumutbarkeitsgrenze anzunehmen sei (vgl. ua. mit ausführlicher Begründung UFS 11.05.2007, RV/0258-F/07; UFS 23.12.2008, RV/0031-G/08; UFS 24.04.2009, RV/0090 F/09; UFS 14.4.2010, RV/0311-G/08; UFS 24.6.2010, RV/1060-W/10; UFS 19.04.2012, RV/0503-F/10; siehe dazu auch VwGH 28.10.2008, 2006/15/0319; sowie Doralt, EStG<sup>13</sup>, § 16 Tz 107; 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).

In diesem Sinne wurde nunmehr auch die von der Verwaltungspraxis bisher angewandte entfernungsabhängige Zeitstaffel (danach wurde bei einer Fahrtstrecke von unter 20 km eine Zeitsdauer von 1,5 Stunden, für eine Fahrtstrecke von 20 bis 40 km eine Zeitsdauer von 2 Stunden und bei einer Fahrtstrecke von mehr als 40 km eine Zeitsdauer von 2,5 Stunden als Grenze erachtet) wie folgt abgeändert (vgl. LStR 2002, Rz 255, *Unzumutbarkeit wegen langer Anfahrtszeit*):

- Die Benützung des Massenbeförderungsmittels ist jedenfalls zumutbar, wenn die Wegzeit für die einfache Wegstrecke mit dem Massenbeförderungsmittel nicht mehr als 90 Minuten beträgt.
- Die Benützung des Massenbeförderungsmittels ist jedenfalls unzumutbar, wenn die Wegzeit für die einfache Wegstrecke mit dem Massenbeförderungsmittel mehr als 2,5 Stunden beträgt.
- Beträgt die Wegzeit für die einfache Wegstrecke mit dem Massenbeförderungsmittel mehr als 90 Minuten aber nicht mehr als 2,5 Stunden, ist die Benützung des Massenbeförderungsmittels zumutbar, wenn die Wegzeit für die einfache Wegstrecke mit dem Massenbeförderungsmittel höchstens dreimal so lange dauert wie die Fahrtzeit mit dem Kfz (vgl. dazu auch Bernold/Mertens, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2012, Seiten 184 und 242 f).

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 grundsätzlich die kürzeste Straßenverbindung heranzuziehen.

Ist die Wegzeit bei der Hin- oder Rückfahrt unterschiedlich lang, dann gilt die längere Wegzeit. Die Wegzeit umfasst die Zeit vom Verlassen der Wohnung bis zum Arbeitsbeginn oder vom Verlassen der Arbeitsstätte bis zur Ankunft in der Wohnung, also Geh- oder Anfahrtszeit zur Haltestelle des öffentlichen Verkehrsmittels, Fahrtzeit mit dem öffentlichen

Verkehrsmittel, Wartezeiten (bei Anschlägen) usw. Stehen verschiedene öffentliche Verkehrsmittel zur Verfügung, ist bei Ermittlung der Wegzeit immer von der Benützung des schnellsten öffentlichen Verkehrsmittels (z.B. Schnellzug statt Regionalzug, Eilzug statt Autobus) auszugehen. Darüber hinaus ist eine optimale Kombination von Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel (z.B. Park and Ride) zu unterstellen (siehe dazu auch weiter unten). 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. Bernold/Mertens, a.a.O., Seiten 184 und 240 ff; Schuch, Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Pendler-Pauschale), in: ÖStZ 1988, Seiten 316 ff].

Daraus ergeben sich folgende Schlüsse für den vorliegenden Fall:

Die vom Unabhängigen Finanzsenat vorgenommene Auflistung macht – auch unter der Berücksichtigung der von der Bw. genannten zusätzlichen Zeiten (die aus der Sicht des Unabhängigen Finanzsenates glaubhaft sind und daher zu übernehmen waren) - deutlich, dass zwischen der Wohnung der Bw. und deren Arbeitsstätten in den Jahren 2006, 2008 und 2009 zahlreiche Verkehrsverbindungen bestanden, bei denen die jeweils zu berücksichtigende Wegzeit nicht mehr als 90 Minuten betrug und deren Benützung der Bw. daher grundsätzlich zumutbar war. Bei dieser Konstellation kann der von der Bw. angestellte Vergleich hinsichtlich dreifacher Fahrzeit mit dem PKW nicht greifen.

Bei der Auswahl der Verkehrsverbindungen hatte der Unabhängige Finanzsenat keine Einschränkungen zu beachten, weil eine Anpassung von Arbeitsbeginn und Arbeitsende an die Ankunfts- bzw. Abfahrtszeit des Verkehrsmittels – wie etwa im Falle von Gleitzeit - zu Folge der freien Dienstzeit der Bw. entbehrlich war.

Der Bw. wurde der Umstand, dass die Berechnung der Wegzeiten an Hand objektiver Verhältnisse zu erfolgen hat und die in der Berufung vorgebrachten Argumente (Kinderbetreuung, Arbeitsorganisation) keinen Ausschlag geben können, im Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates vom 9. Juli 2013 zur Kenntnis gebracht. Weiters wurden darin zahlreiche Verkehrsverbindungen (in der Früh und am späten Nachmittag) aufgelistet, die der Bw. in den Streitjahren zur Benützung zur Verfügung standen. Auch wurde darin dargelegt, dass nicht alle Verkehrsverbindungen den geforderten Voraussetzungen entsprechen müssen, sondern sich vielmehr nur grundsätzlich für eine Nutzung eignen müssen. Die Bw. hat sich zu diesen Ausführungen nicht geäußert.

Wenn sich die Bw. in ihren Berufungen hingegen auf bestimmte Verkehrsverbindungen bezogen hat und eine Unzumutbarkeit zu erkennen glaubt, so können die von ihr ins Treffen geführten Umstände deshalb nicht zum Erfolg führen, weil – in Anbetracht ihrer freien Dienstzeit – Wartezeiten nicht zum Tragen kommen können (vgl. Umstände hinsichtlich Verkehrsverbindungen mit behaupteter Ankunft im Gerichtsgebäude um 7.32 Uhr/K und 7.20 Uhr/V bei von der Bw. jeweils gewähltem Arbeitsbeginn um 8.30 Uhr) und auf ihre individuelle Arbeitsverhältnisse nicht Bedacht zu nehmen ist (vgl. Umstände hinsichtlich Verkehrsverbindung mit Ankunft im Wohnort jeweils um 18.10 Uhr bei von der Bw. gewähltem Dienstende um 16.30 Uhr). Damit kann auch das auf die UFS-Entscheidungen RV/0322-K/07 und RV/0552-I/10 gestützte Argument der Bw., dass sich durch die Benutzung dieser Verkehrsmittel insgesamt ein drei Stunden übersteigender Zeitaufwand ergibt, dahin gestellt bleiben.

Sofern die Bw. in ihren Berufungen ihre persönliche Situation (Betreuung ihrer Kinder) ins Treffen geführt und ihre auf diese Situation abgestellte Arbeitsorganisation geschildert hat, kann auch dieses Vorbringen der Berufung nicht zum Erfolg verhelfen, weil die Berechnung der Wegezeiten als auch die Prüfung der Voraussetzungen für das große Pendlerpauschale ausschließlich nach objektiven Kriterien zu erfolgen hat (vgl. auch UFS vom 23.3.2010, RV/0404-F/09).

Weder aus der Aktenlage noch aus dem Vorbringen der Bw. ergeben sich Umstände, die auf eine Unzumutbarkeit der Benutzung öffentlicher Beförderungsmittel wegen Gehbehinderung oder wegen sonstiger Gesundheitsgefährdung schließen lassen, sodass auch dieser Aspekt nicht beleuchtet werden muss.

Zusammen fassend ist festzuhalten, dass im gegenständlichen Fall zwischen der Wohnung der Bw. und deren Arbeitsstätten an allen Arbeitstagen Verkehrsverbindungen bestehen, bei deren Benutzung die zu berücksichtigende Wegzeit nicht mehr als 90 Minuten beträgt. Damit ist der Bw. die Benutzung der Massenbeförderungsmittel zumutbar. Ein Anspruch der Bw. auf Zuerkennung jeweils des großen Pendlerpauschales besteht in den Berufungsjahren nicht.

Die vom Finanzamt erfolgte Berücksichtigung jeweils des kleinen Pendlerpauschales für die Jahre 2006, 2008 und 2009 entspricht der Rechtslage.

Klagenfurt am Wörthersee, am 25. September 2013