



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., Gde X, S-Straße xx, vertreten durch Mag. Dr. H, Wirtschaftstreuhänder und Steuerberater, G B, Nr. bb, vom 2. März 2011 bzw. vom 9. Mai 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes E vom 22. Februar 2011 bzw. vom 2. Mai 2011 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2009 und 2010 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber (in der Folge kurz: Bw.) bezog in den Berufungsjahren nichtselbständige Einkünfte als Grenzgänger nach XY. Er war dort jeweils ganzjährig bei der Fa. T A in Gd Y, F-Straße yy, beschäftigt. Sein Wohnsitz befand sich in den Berufungsjahren in Gde X, S-Straße xx.

Mit seinen am 28. Oktober 2010 bzw. am 22. April 2011 elektronisch eingereichten Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung für die Jahre 2009 und 2010 begehrte der Bw. ua. jeweils die Berücksichtigung eines jährlichen Pauschbetrages (sog. großes Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 für eine einfache Fahrtstrecke ab 40 km) in Höhe von 2.361,00 € als Werbungskosten; für 2009 machte der Bw. außerdem Reisekosten (Taggelder) in Höhe von 1.222,00 € als Werbungskosten geltend.

Im Rahmen mehrerer Vorhalteverfahren [vgl. Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 4. November 2010, vom 19. Jänner 2011 bzw. vom 7. Februar 2011, wonach der Bw. ersucht wurde, den originalen Jahreslohnzettel 2009 seiner Arbeitgeberin und eine Aufstellung der Reisespesen nachzureichen bzw. zu erklären, wie das beantragte Pendlerpauschale ermittelt wurde (Zeitraum, einfache Strecke, überwiegende Arbeitszeiten: Dienstbeginn morgens Diens-tende abends) und warum die Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel nicht möglich oder nicht zumutbar war] legte der Bw. die Jahresabrechnung seiner Arbeitgeberin für das Jahr 2009, seine Reisekostenaufstellung 2009 sowie seinen Regelarbeitsplan für 2009 vor und führte im Begleitschreiben vom 15. Februar 2011 aus, dass seine Regelarbeitszeit um 6.45 Uhr beginne und es ihm deswegen nicht möglich sei, mit dem öffentlichen Verkehrsmittel zu fahren. Mit dem öffentlichen Verkehrsmittel könne er frühestens um 6.03 Uhr in X starten, sodass er (erst) um 7.40 Uhr in Y an seinem Arbeitsplatz sei.

Das Finanzamt erließ in der Folge den angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2009 vom 22. Februar 2011; darin führte es begründend wie folgt aus:

*"Die angeforderten Reiseunterlagen wurden nicht nachgereicht, somit konnten diese Aufwendungen nicht berücksichtigt werden.*

*Da Ihnen bei bestmöglicher Kombination von Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel ("Park and Ride") an den überwiegenden Arbeitstagen die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels für die Strecke Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung durchaus möglich und zumutbar (die zumutbare Wegzeit für die einfache Wegstrecke beträgt laut Gesetzgeber 2,5 Stunden) ist, wurde Ihnen das kleine Pend-lerpauschale in Höhe von 1.242,00 € für eine Wegstrecke von 40 bis 60 km gewährt."*

Mit Schriftsatz vom 2. März 2011 erhob der Bw. gegen diesen Einkommensteuerbe-scheid 2009 Berufung. Begründend führte er aus, dass er die fehlenden Reiseunterlagen mit dem Lohnzettel und dem Schreiben vom 9. November 2010 nachgereicht habe; weiters habe er mit Schreiben vom 15. Februar 2011 seine Regelarbeitszeitvereinbarung vorgelegt. Die Fahrt von der Wohnung zur Arbeitsstätte sei ihm mit dem Auto und öffentlichen Verkehrsmit-tel ("Park and Ride") nicht möglich, da der früheste Zug von N erst um 6.52 Uhr in Y ankom-me.

Mit Einkommensteuerbescheid 2009 (Berufungsvorentscheidung gemäß § 276 BAO) vom 4. März 2011 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab; dabei führte es Nachste-hendes aus:

*"In Ihrer Berufung beantragen Sie die Berücksichtigung des großen Pendlerpauschales für die einfache Wegstrecke Wohnung - Arbeitsstätte. Laut ha. Erhebungen ([www.öbb.at](http://www.öbb.at)) gibt es die Möglichkeit der Benutzung von öffentlichen Verkehrsmitteln ab D um rechtzeitig um 6.45 Uhr bei der Arbeit zu sein. Der öffentliche Verkehr ist zwar in den letzten Jahren stark ausgebaut worden, aber in den seltensten Fällen hat man die Haltestelle unmittelbar vor der Haustür. Die Benützung des öffentlichen Verkehrs-*

*mittels ist aber auch dann zumutbar, wenn man einen Teil der Wegstrecke zB mit einem eigenen Fahrzeug zurücklegen muss. Nur wenn der Anfahrtsweg mehr als die Hälfte der Gesamtfahrtstrecke betragen würde, ist die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels unzumutbar. Da der Anfahrtsweg X nach D (21 km) geringer ist als die Wegstrecke von D nach Y, die Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel daher sowohl möglich als auch zumutbar ist, steht nur das kleine Pendlerpauschale zu. Dies wurde bereits im Erstbescheid gewährt."*

Mit dem als Vorlageantrag gewerteten Schreiben vom 16. März 2011 begehrte der Bw. die Gewährung des großen Pendlerpauschales und führte dazu in Erwiderung auf die gegenständliche Berufungsvorentscheidung Folgendes aus:

*"In Ihrem oben genannten Bescheid weisen Sie mich darauf hin, dass ich mit dem öffentlichen Verkehrsmittel ab D zur Arbeitsstätte fahren kann. Dies ist richtig, jedoch habe ich in D keine öffentliche Möglichkeit mein Fahrzeug dauerhaft und kostenfrei zu parkieren.*

*Weder im Bahnhofsgelände noch in zumutbarer Nähe befinden sich Dauerparkplätze. Mir ist jedenfalls keiner bekannt.*

*Auf Parkplätzen der Einkaufszentren haben Sie nach ca. 10 Tagen einen Zettel, da dies Kundenparkplätze und keine Tagesparkplätze sind und Sie im Wiederholungsfall kostenpflichtig abgeschleppt werden.*

*Ich bin gerne bereit, ab D mit dem öffentlichen Verkehrsmittel zu fahren, jedoch erst dann, wenn Sie mir eine dauerhafte Parkmöglichkeit nennen. Ich habe bis Dato in D keine gefunden."*

In Ergänzung zum obigen Vorlageantrag legte der Bw. mit Begleitschreiben vom 6. April 2011 nochmals seine Reisekostenaufstellung für das Jahr 2009 vor und ersuchte um entsprechende Berücksichtigung.

Mit Bescheid vom 2. Mai 2011 veranlagte das Finanzamt den Bw. zur Einkommensteuer für das Jahr 2010 und berücksichtigte dabei unter Verweis auf die Vorjahresbegründung ebenfalls das sog. kleine Pendlerpauschale für eine einfache Fahrtstrecke ab 40 km in Höhe von 1.242,00 €.

Mit Schriftsatz vom 9. Mai 2011 erhob der Bw. unter Verweis auf das Berufungsverfahren 2009 gegen diesen Einkommensteuerbescheid 2010, in concreto gegen die "Streichung der großen Pendlerpauschale", Berufung.

Das Finanzamt legte die Berufungen (2010: ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung) der Abgabenbehörde zweiter Instanz (Unabhängiger Finanzsenat) zur Entscheidung vor.

Im Rahmen eines weiteren Vorhalteverfahrens (vgl. Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 13. Mai 2011 nach diesbezüglicher E-Mail des Referenten vom selben Tag) legte die steuerliche Vertretung des Bw. den Arbeitsvertrag des Bw. sowie das T-Spesenreglement vor und führte zur abverlangten Arbeitgeberbestätigung (betreffend den beruflichen Charakter der

fraglichen Fahrten sowie hinsichtlich der Leistung von Ersätzen durch die Arbeitgeberin dem Grunde und der Höhe nach) aus, dass sich der ausländische Arbeitgeber des Bw. (T) aus Gründen der Verwaltungsökonomie ("Erhebung auf Richtigkeit der erfolgten Dienstnehmer-Angaben durch den Arbeitgeber für jeden Dienstnehmer, der Reisespesen steuerlich geltend macht, würde einen enorm hohen Verwaltungsaufwand mit sich bringen, der zudem noch Beispielwirkung auf alle übrigen Dienstnehmer mit sich bringen würde") weigere, eine für die vom Bw. beantragten und "in der Veranlagung 2009 genehmigten" Reisespesendifferenzen eine formelle Bestätigung auszustellen.

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

#### **1) Reisekosten (2009):**

Streit besteht diesbezüglich darüber, ob die geltend gemachten Verpflegungsmehraufwendungen (Taggelder) in Höhe von 1.222,00 € als Werbungskosten zu berücksichtigen sind.

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen Werbungskosten. Nach Z 9 dieser Gesetzesstelle stellen Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft (Reisekosten) bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen Werbungskosten dar. Diese Aufwendungen sind ohne Nachweis ihrer Höhe als Werbungskosten anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 leg. cit. ergebenden Beträge nicht übersteigen. Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 und 2 lit. a EStG 1988 dürfen die für den Haushalt des Steuerpflichtigen aufgewendeten Beträge und Aufwendungen und Ausgaben für die Lebensführung, diese selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden.

Tagesgelder ersetzen einem eine beruflich veranlasste Reise durchführenden Arbeitnehmer jenen Verpflegungsmehraufwand, der ihm deshalb entsteht, weil ihm die günstigen Verpflegungsmöglichkeiten am Ort seines dienstlichen Tätigwerdens nicht bekannt sind. Nach Ablauf einer bestimmten Zeit ist in typisierender Betrachtungsweise davon auszugehen, dass ihm diese günstigen Verpflegungsmöglichkeiten bekannt geworden sind und er sich in einer vergleichbaren Lage wie jeder andere Arbeitnehmer befindet, der nicht auf Reise ist, sich aber auch außerhalb seines Haushaltes verpflegt (siehe Zorn, in: Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Tz 2 zu § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988, und die darin angeführte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes).

Verpflegungsmehraufwendungen bzw. Tagesdiäten sind somit nur - andernfalls liegen nicht abzugsfähige Kosten der normalen Lebensführung vor - bei Vorliegen einer "beruflich veranlassten Reise" anzuerkennen. Der Verwaltungsgerichtshof legt den Begriff einer beruflich veranlassten Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 danach aus, ob auf Grund des Ortswechsels gegenüber dem Ort der ständigen Tätigkeit ein Verpflegungsmehraufwand angenommen werden muss. Dabei geht er davon aus, dass der Steuerpflichtige außerhalb des Ortes seiner ständigen Tätigkeit die (kostengünstigen) Verpflegungsmöglichkeiten nicht kennt und sich daraus ein *Mehraufwand* ergibt (vgl. dazu auch Zorn: in: Hofstätter/Reichel, a.a.O., Tz 2 zu § 4 Abs. 5 EStG 1988; Sailer/Bernold/Mertens, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2010, Seiten 180 sowie 269; siehe zB auch VwGH 5.10.1994, 92/15/0225; VwGH 29.5.1996, 93/13/0013; VwGH 28.5.1997, 96/13/0132; VwGH 30.10.2001, 95/14/0013). Eine "Reise" liegt nach übereinstimmender Lehre, Rechtsprechung und Verwaltungspraxis (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, Tz 77 ff zu § 16 EStG 1988; Doralt, EStG<sup>13</sup>, § 16 Tz 173, und die dort angeführte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes; Zorn: in: Hofstätter/Reichel, a.a.O., Tz 2 zu § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988; Sailer/Bernold/Mertens, a.a.O., Seite 176) dann vor, wenn

- sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten oder sonst aus beruflichem Anlass vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit entfernt,
- die Entfernung mindestens 25 km beträgt,
- bei Inlandsreisen eine Reisedauer von mehr als drei Stunden bzw. bei Auslandsreisen eine Reisedauer von mehr als fünf Stunden vorliegt und
- kein weiterer Mittelpunkt seiner Tätigkeit begründet wird.

Verpflegungsmehraufwendungen bzw. Tagesdiäten im Rahmen von beruflich veranlassten Reisen stellen grundsätzlich Werbungskosten dar. Liegt eine derartige Reise vor, dann ist der Verpflegungsmehraufwand ohne Nachweis seiner Höhe als Werbungskosten anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 EStG 1988 ergebenden Beträge nicht übersteigen. Die Pauschalsätze sind auch dann anzuerkennen, wenn die entsprechenden Aufwendungen der Höhe nach niedriger sind; es ist lediglich *die berufliche Notwendigkeit der Reise dem Grunde nach* zu beweisen (vgl. Doralt, EStG<sup>13</sup>, § 16 Tz 189, und die dort angeführte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes; Zorn: in: Hofstätter/Reichel, a.a.O., Tz 5.2 "Reisekosten" zu § 16 EStG 1988 allgemein; VwGH 27.6.1989, 88/14/0197).

Eine Berücksichtigung der Pauschalsätze des § 16 Abs. 1 Z 9 iVm. § 26 Z 4 EStG 1988 bzw. ein entsprechender Werbungskostenabzug kommt außerdem nur dann in Betracht, wenn Aufwendungen der fraglichen Art (zufolge des Verhaltens des Arbeitgebers) dem Grunde nach - nach dem äußeren Anschein - überhaupt anfallen bzw. der Steuerpflichtige derartige Kosten aus Eigenem zu tragen hat. Dementsprechend kann der Pauschalbetrag zB dann nicht be-

rücksichtigt werden, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer die Kosten im vollen Umfang ersetzt und damit diesen Aufwand anstelle des Arbeitnehmers trägt (vgl. Doralt, EStG<sup>13</sup>, § 16 Tz 189; Jakom/Lenneis EStG, 2011, § 16 Rz 45; Zorn: in: Hofstätter/Reichel, a.a.O., Tz 5.2 "Reisekosten" zu § 16 EStG 1988 allgemein, sowie Tz 3 zu § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988; Sailer/Bernold/Mertens, a.a.O., Seite 177; VwGH 27.6.1989, 88/14/0197; VwGH 24.2.1993, 91/13/0252; VwGH 15.11.1994, 90/14/0216; VwGH 30.1.2003, 99/15/0085; VwGH 7.10.2003, 2000/15/0014; VwGH 28.5.2008, 2006/15/0125).

Im Berufungsfall kann nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates klar davon ausgegangen werden, dass dem Bw. selbst durch seine Reisetätigkeit (dem Grunde nach) gar kein Verpflegungsmehraufwand entstanden ist; davon war auszugehen, weil ihm lt. vorgelegtem Spesenreglement seiner Arbeitgeberin (vgl. Pkt. 3 "Reisedurchführung") sämtliche "Vertrauensspesen", ds. tatsächliche Auslagen, welche während einer Reise angefallen sind, in ausgewogenem Verhältnis zur Geschäftsreise (Maßstab der Verhältnismäßigkeit; auf private Kosten sind nur unangemessene Kosten für exklusive Restaurants, teure Weine, Zigarren, Spirituosen, Minibar in Hotels im Übermaß, Filme in Hotels, etc. abzurechnen) von seiner Arbeitgeberin ersetzt werden und es auch keine Einschränkung auf die Vorlage von Fremdbelegen gibt (lt. Pkt. 3.4 des Spesenreglements wird ausdrücklich von "sämtlichen" Belegen gesprochen), Spesen damit auch anhand von Eigenbelegen (wie wohl auch beim Ersatz von Trinkgeldern) von der Arbeitgeberin ersetzt werden.

Bei einem solchen offenkundig vorliegenden vollen Ersatz der (angemessenen) Reisekosten durch die Arbeitgeberin des Bw. kann somit im konkreten Fall im Jahr 2009 ein Werbungskostenabzug von Reisekosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 nicht zum Zuge kommen.

Die geltend gemachten Verpflegungsmehraufwendungen (Taggelder) waren auch deshalb nicht anzuerkennen, weil die berufliche Notwendigkeit der in Rede stehenden Reisen dem Grunde nach keineswegs eindeutig erwiesen war oder hinreichend glaubhaft gemacht wurde.

Reisekosten sind nämlich steuerlich nur anzuerkennen, wenn ihre berufliche Veranlassung eindeutig erwiesen ist oder zumindest glaubhaft gemacht wird. Dies schon im Hinblick darauf, dass gleichartige Aufwendungen häufig auch im Bereich der privaten Lebensführung anfallen, was eine klare Abgrenzung erforderlich macht (vgl. zB VwGH 20.11.1996, 89/13/0259). Dementsprechend hat der Steuerpflichtige im Hinblick auf die Nähe zum Beweisthema von sich aus nachzuweisen, dass die Reisekosten (nahezu) ausschließlich die berufliche Sphäre betreffen. Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ist die berufliche Veranlassung der strittigen Reisekosten keineswegs (durch Vorlage geeigneter Unterlagen) eindeutig erwiesen oder hinreichend glaubhaft gemacht worden; die vorgelegte Reisekostenaufstellung, in welcher im Übrigen auch keine Angaben über den tatsächlichen zeitlichen Beginn und das zeitliche Ende

der Reise angeführt wurde und damit nicht überprüft werden könnte, in welchem Umfang die Taggelder zu gewähren wären oder nicht, ließ jedenfalls eine eindeutige Abklärung der Frage der beruflichen Notwendigkeit der in Rede stehenden Reisen nicht zu. Der Bw. hat, nachdem ihm seine Arbeitgeberin - nach Aufforderung durch das Finanzamt mit Ergänzungsschreiben vom 13. Mai 2011 - keine entsprechende Bestätigung ausgestellt hat, auch nicht den Versuch unternommen, die berufliche Veranlassung der geltend gemachten Reisekosten - wie auch die Frage, ob und in welcher Höhe von der Arbeitgeberin Ersätze geleistet wurden - durch andere aussagekräftige Unterlagen zu belegen oder entsprechend glaubhaft zu machen.

In diesem Zusammenhang wird auch darauf hingewiesen, dass dann, wenn Sachverhaltselemente ihre Wurzeln im Ausland oder gar in einem Land haben, in dem den österreichischen Abgabenbehörden zielführende Nachforschungen verwehrt sind (XY leistet grundsätzlich keine Rechtshilfe bei der Aufklärung zweifelhafter Sachverhalte; Rechtshilfe wird überhaupt nur in einem anhängigen Verständigungsverfahren geleistet, das aber nur über Initiative einer im Vertragsstaat ansässigen Person eingeleitet wird), die Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht des Abgabepflichtigen in dem Maße höher ist, als die Pflicht der Abgabenbehörde zur amtswegigen Erforschung des Sachverhaltes wegen des Fehlens der ihr sonst zu Gebote stehenden Ermittlungsmöglichkeiten geringer wird (vgl. VwGH 12.9.1978, 1511, 1512, 2344/75; VwGH 23.2.1994, 92/15/0159). Es liegt vornehmlich am Abgabepflichtigen, Beweise für die Aufhellung auslandsbezogener Sachverhaltselemente beizuschaffen. Er hat durch konkrete und vollständige Aufklärung der Tatsachen den Anschein zu widerlegen, der sich für die Abgabenbehörde auf Grund der ihr zur Kenntnis gelangten Umstände bietet; es besteht eine erhöhte Mitwirkungspflicht, eine Beweismittelbeschaffungspflicht und eine Vorsorgepflicht. Zusammengefasst wäre es daher am Bw. gelegen, im Rahmen seiner erhöhten Mitwirkungs-, Beweismittelbeschaffungs- und Vorsorgepflicht anhand von Beweismitteln vollständig und nachvollziehbar offen zu legen, dass er tatsächlich Verpflegungsmehraufwendungen selbst zu tragen hatte und die in der vorgelegten Reisekostenaufstellung angeführten Reisen (nahezu) ausschließlich beruflich veranlasst waren.

Abschließend wird auch darauf hingewiesen, dass nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes Taggelder nur dann zustehen, wenn eine Nächtigung erforderlich ist; dauert die Reise nur einen Tag, können die aus der anfänglichen Unkenntnis über die lokale Gastronomie resultierenden Verpflegungsmehraufwendungen durch die entsprechende zeitliche Lagerung von Mahlzeiten bzw. durch die Mitnahme von Lebensmitteln abgefangen werden (vgl. Doralt, EStG<sup>13</sup>, § 16 Tz 197; Jakom/Lenneis EStG, 2011, § 16 Rz 45; VwGH 28.1.1997, 95/14/0156; VwGH 30.10.2001, 95/14/0013; VwGH 7.10.2003, 2000/15/0151). In diesem Zusammenhang sei noch erwähnt, dass der Unabhängige Finanzsenat in seiner Entscheidungsfindung an

günstigere Regelungen bei eintägigen Reisen in Richtlinien oder Erlässen der Finanzverwaltung nicht gebunden ist.

Zusammenfassend gesehen, war damit der Vorgehensweise des Finanzamtes, nämlich die Berücksichtigung der geltend gemachten Verpflegungsmehraufwendungen (Taggelder) zur Gänze zu versagen, zuzustimmen; das diesbezügliche Berufungsbegehren war folgedessen als unbegründet abzuweisen.

## **2) Pendlerpauschale (2009 und 2010):**

Uneinigkeit besteht in diesem Zusammenhang 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.

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) gege-



ben 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 €
<b>ab 40 km</b>	<b>1.242,00 €</b>	<b>103,50 €</b>	<b>3,45 €</b>
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 €
<b>ab 40 km</b>	<b>2.361,00 €</b>	<b>196,75 €</b>	<b>6,56 €</b>
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>
<b><i>ab 40 km</i></b>	<b><i>2,5 Stunden</i></b>

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

Die Wegzeit umfasst die Zeit vom Verlassen der Wohnung bis zum Arbeitsbeginn oder vom Verlassen der Arbeitsstätte bis zur Ankunft in der Wohnung, also Gehzeit oder Anfahrtszeit zur Haltestelle des öffentlichen Verkehrsmittels, Fahrzeit mit dem öffentlichen Verkehrsmittel, Wartezeiten (bei Anschlüssen) usw. Stehen verschiedene öffentliche Verkehrsmittel zur Verfügung, ist bei Ermittlung der Wegzeit immer von der Benützung des schnellsten öffentlichen Verkehrsmittels (zB Schnellzug statt Regionalzug, Eilzug statt Autobus) auszugehen. Darüber hinaus ist eine optimale Kombination zwischen Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel (zB Park and Ride) *zu unterstellen*. Im Falle des Bestehens einer gleitenden Arbeitszeit berechnet sich die Wegstrecke nach der optimal möglichen Anpassung von Arbeitsbeginn und Arbeitsende an die Ankunfts- bzw. Abfahrtszeit des Verkehrsmittels; dementsprechend bleiben damit zB Wartezeiten zwischen der Ankunft bei der Arbeitsstätte und dem Arbeitsbeginn unberücksichtigt. Liegen Wohnort und Arbeitsstätte innerhalb eines Verkehrsverbundes, wird Unzumutbarkeit infolge langer Reisedauer im Allgemeinen nicht gegeben sein [vgl. Sailer/Bernold/Mertens, a.a.O., Seiten 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, Motorrad) mehr als die Hälfte

te 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>13</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 der obigen rechtlichen Überlegungen ist im gegenständlichen Fall für die Zurücklegung der Wegstrecke zwischen der Wohnung des Bw. (Gde X, S-Straße xx) zum Bahnhof N eine Fahrt mit dem Privatfahrzeug (nach Routenplaner "ViaMichelin" - empfohlene Strecke: Entfernung: ca. 9 km, 9 min), vom Bahnhof N nach Bahnhof D eine Fahrt mit der FB (13 Tarif km; 20 min mit dem Regionalzug), vom Bahnhof D nach Bahnhof E eine ÖBB-Zugfahrt (21 Tarif km; 20 min mit dem Regionalzug), vom Bahnhof E (Vorplatz) nach Y R/T A eine Fahrt mit dem XYb (Linie xy oder yx; nach Routenplaner "ViaMichelin" - empfohlene Strecke: Entfernung: ca. 9 km, 28 min) sowie von der Bushaltestelle (Y R/T A) zur Arbeitsstätte des Bw. (Gd Y, F-Straße yy) ein Fußweg (ca. 50 m, 5 min) zu unterstellen.

Bezogen auf die Arbeitszeiten des Bw. in den Berufungsjahren (diesbezüglich gehen der Bw. wie auch das Finanzamt unstrittig von folgenden Arbeitszeiten aus: Arbeitsbeginn: Mo - Fr: 6.45 Uhr; Arbeitsende: Fr: 14.00 Uhr; Mi: 15.45 Uhr; Mo, Di, Do: 16.30 Uhr; vgl. auch den vorgelegten Regularbeitsplan) 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), Fahrplan 10 (gültig vom 13. Dezember 2009 bis 11. Dezember 2010) sowie Fahrplan 11 (gültig vom 12. Dezember 2010 bis 10. Dezember 2011); siehe auch unter <http://www.vmobil.at/>]:

### **Hinfahrt:**

#### **6.45 Uhr (Mo - Fr):**

- Privatfahrzeug X ab ca. 4.58 Uhr/Bahnhof N an ca. 5.07 Uhr, Park-, Umsteige- bzw. Wartezeit, FB Bahnhof N ab 5.12(5.10) Uhr/Bahnhof D an 5.32(5.30) Uhr, Umsteigezeit, ÖBB-Regionalzug Bahnhof D ab 5.37(5.39) Uhr/Bahnhof E an 5.57(5.59) Uhr, XYb (Linie xy) Bahnhof E (Vorplatz) ab 6.05 Uhr/Y R/T A an 6.33 Uhr, Fußweg (ca. 5 min) zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte an 6.38 Uhr, Wartezeit bis 6.45 Uhr, oder

- Privatfahrzeug X ab ca. 5.26 Uhr/Bahnhof N an ca. 5.35 Uhr, Park-, Umsteige- bzw. Wartezeit, FB Bahnhof N ab 5.40 Uhr/Bahnhof D an 6.00 Uhr, Umsteigen, ÖBB-Rex Bahnhof D ab 6.03(6.05) Uhr/Bahnhof E an 6.16 Uhr, XYb (Linie yx) Bahnhof E (Vorplatz) ab 6.20(6.25) Uhr/Y R/T A an 6.39(6.43) Uhr, Fußweg (ca. 5 min) zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte an 6.45(6.48) Uhr.

### **Rückfahrt:**

#### **14.00 Uhr (Fr):**

Gehweg von der Arbeitsstätte zur Bushaltestelle Y R/T A (ca. 5 min), Wartezeit, XYb (Linie xy) Y R/T A ab 14.24 Uhr/Bahnhof E (Vorplatz) an 14.53 Uhr, ÖBB-Regionalzug Bahnhof E ab 15.06(15.01) Uhr/Bahnhof D an 15.26(15.21) Uhr, Umsteigezeit, FB Bahnhof D ab 15.37 Uhr/Bahnhof N an 15.57 Uhr, Umsteigen auf Privatfahrzeug ca. 5 Minuten, Privatfahrzeug N Bahnhof ab 16.02 Uhr/Wohnung in X an 16.11 Uhr.

#### **15.45 Uhr (Mi):**

Gehweg von der Arbeitsstätte zur Bushaltestelle Y R/T A (ca. 5 min), Wartezeit, XYb (Linie xy) Y R/T A ab 15.54 Uhr/Bahnhof E (Vorplatz) an 16.23 Uhr, ÖBB-Regionalzug Bahnhof E ab 16.33(16.31) Uhr/Bahnhof D an 16.53(16.51) Uhr, Umsteigezeit, FB Bahnhof D ab 17.07(17.03) Uhr/Bahnhof N an 17.27(17.23) Uhr, Umsteigen auf Privatfahrzeug ca. 5 Minuten, Privatfahrzeug N Bahnhof ab 17.32(17.28) Uhr/Wohnung in X an 17.41(17.37) Uhr.

#### **16.30 Uhr (Mo, Di, Do):**

Gehweg von der Arbeitsstätte zur Bushaltestelle Y R/T A (ca. 5 min), Wartezeit, XYb (Linie yx) Y R/T A ab 16.46(16.45) Uhr/Bahnhof E (Vorplatz) an 17.06(17.05) Uhr, ÖBB-ICE(Rex) Bahnhof E ab 17.20(17.08) Uhr/Bahnhof D an 17.32(17.22) Uhr, Umsteigezeit, FB Bahnhof D ab 17.37 Uhr/Bahnhof N an 17.57 Uhr, Umsteigen auf Privatfahrzeug ca. 5 Minuten, Privatfahrzeug N Bahnhof ab 18.02 Uhr/Wohnung in X an 18.11 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.

Die Gewährung des sog. großen Pendlerpauschales ist ausschließlich nach *objektiven Kriterien der Benützungsmöglichkeit des öffentlichen Verkehrsmittels* zu beurteilen. Etwaigen wirtschaftlichen Gesichtspunkten, wie etwa das Anfallen von Taxikosten bzw. Parkplatzkosten, oder dem Umstand, ob ein entsprechendes "Park & Ride" - System zur Verfügung steht oder nicht, kommt in diesem Zusammenhang keine Bedeutung zu; eine auf derartige Umstände - wie auch das Fehlen von Dauerparkplätzen - gestützte Auslegung des Begriffes der Unzumutbarkeit kann dem Gesetz nicht entnommen werden. Die *Unterstellung* einer Aufteilung der einfachen Fahrtstrecke in Verwendung öffentlicher Verkehrsmittel und privater Verkehrsmittel

ist - wie oben bereits dargelegt - durchaus gesetzeskonform.

Mit dem Einwand des Bw. im obgenannten Vorlageantrag, dass im Umkreis des Bahnhofes D keine Möglichkeit zum dauerhaften und kostenfreien Parken seines Pkw bestehe, ist damit nichts zu gewinnen. Im Übrigen standen dem Bw. - wie oben dargelegt - ohnehin zwischen N und D entsprechende öffentliche Verkehrsmittel zur Verfügung.

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) - 53 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 aufgezeigten Abfahrts- und Ankunftszeiten (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt und bei der Arbeitsstätte), wonach sich - überwiegend gesehen - für die Hin- und Rückfahrt eine einfache Fahrtzeit von max. 107 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 jedenfalls unter zweieinhalb Stunden.

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>13</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 bestehenden Autobahn- und Schnellstraßennetzes - nur im Nahebereich stellen könne" (UFS 20.9.2006, RV/2256-W/05; siehe dazu auch UFS 11.05.2007, RV/0258-F/07; 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 auf der als *kürzesten* Straßenverbindung anzusehenden Strecke ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates - bei der Streckenauswahl sind nach höchst-richterlicher 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 berufsgegenständlichen Fall als maßgebliche Vergleichsgröße vernünftigerweise die Fahrtdauer unter Benützung von Bundesstraßen und Autobahn heranzuziehen und wurde damit mittels Routenplaner "ViaMichelin - empfohlene Strecke" als maßgebliche Vergleichsgröße die Fahrtdauer von 44 Minuten bei einer Entfernung von 47 km ermittelt. Damit ermittelt sich im vorliegenden Berufungsfall ein nach den in den Gesetzesmaterialien festgehaltenen Grundsätzen zumutbarer Zeitrahmen von 132 Minuten.

Da im vorliegenden Fall die Gesamtwegzeit (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt und bei der Arbeitsstätte) bei Benützung öffentlicher Verkehrsmittel für die einfache Strecke max. 107 Minuten beträgt, kann, zumal diese nicht 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 Überlegungen 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 - gerade auch im Sinne einer gleichmäßigen Besteuerung aller Steuerpflichtigen - der Vorgehensweise des Finanzamtes [Berücksichtigung eines jährlichen Pauschbetrages (sog. kleines Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988 für eine einfache Fahrtstrecke ab 40 km) in Höhe von 1.242,00 €] zuzustimmen.

Gesamthaft war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 28. Juli 2011