

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Albert Salzmann in der Beschwerdesache Bw., Adresse1 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck vom 26. Mai 2011 betreffend Einkommensteuer 2010 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Sachverhalt:

Die Beschwerdewerberin (Bw.) beantragte in ihrem am 28. März 2011 elektronisch eingereichten Antrag auf Arbeitnehmerveranlagung u.a. die Berücksichtigung von Werbungskosten aus dem Titel Pendlerpauschale (Kz 718) in Höhe von € 1.515,00. Im Zuge der Bescheiderlassung am 26. Mai 2011 ist das zuständige Finanzamt Gmunden Vöcklabruck von der Abgabenerklärung zugunsten der Bw. abgewichen und hat jenen Betrag dem Einkommensteuerbescheid 2010 zugrunde gelegt, welcher im vom Arbeitgeber übermittelten Lohnzettel ausgewiesen ist (€ 1.702,25).

Gegen diesen Bescheid erhob die Bw. mit Schreiben vom 2. Juni 2011 Beschwerde, in welcher sie im Wesentlichen ausführte, dass sich im Vergleich zum Vorjahr im Sachverhalt nichts geändert habe, sie bereits im Vorjahr im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung vom damals zuständigen Finanzamt Oststeiermark das große Pendlerpauschale für die einfache Fahrtstrecke von über 60 km erhalten habe und ihr

daher auch 2010 das große Pendlerpauschale für die einfache Fahrtstrecke von über 60 km zustünde. Die Bw. führte weiter aus, dass ihr wahrscheinlich bei der Antragserstellung ein Fehler unterlaufen sei, weil Sie im Feld „Pendlerpauschale“ die Differenz (€ 1.515,00) zwischen dem vom Arbeitgeber laut Monatslohnzettel berücksichtigter Pendlerpauschale ($12 \times € 154,75 = € 1.857,00$) und dem beantragten großen Pendlerpauschale (€ 3.372,00) eingetragen habe und ersucht abschließend um nochmalige Überprüfung.

Am 6. Sep. 2011 stellte das Finanzamt Gmunden Vöcklabruck an die Bw. ein Ersuchen um Ergänzung und bat um Beantwortung folgender Frage(n): „*Bitte geben Sie Ihren Dienstort bekannt. Fahren Sie täglich zwischen Wohn- und Dienstort hin und her?*“

Mit Schreiben vom 8.Sep. 2011 beantwortete die Bw. das o.g. Ersuchen um Ergänzung und führte darin aus, dass sie im gesamten Jahr 2010 täglich die Strecke von 63 km zwischen ihren (damaligen) Hauptwohnsitz in Adresse2 und ihrer Arbeitsstätte, XY mit ihrem Pkw zurückgelegt habe.

Dem Veranlagungsakt ist zu entnehmen, dass von Seiten des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck am 13. Sep. 2011 eine Abfrage beim steierischen Verkehrsverbund getätigt wurde, welche ergab, dass zwischen Bad Walterdorf und Graz regelmäßig ein Massenbeförderungsmittel verkehrt und die einfache Fahrt nie länger als 2 ½ Stunden beträgt.

Ebenfalls am 13. Sep. 2011 wurde vom Finanzamt Gmunden Vöcklabruck eine Abfrage im zentralen Melderegister durchgeführt. Diese ergab, dass die Bw. am 29. Nov. 2011 ihren Hauptwohnsitz von Adresse2 nach Adresse1 umgemeldet hat.

Am 14. Sep. 2011 erließ das Finanzamt Gmunden Vöcklabruck eine abweisende Beschwerdevorentscheidung. In der Begründung wird ausgeführt, dass das große Pendlerpauschale nur zustehe, wenn die Benützung eines Massenbeförderungsmittels auf der Strecke Wohnung – Arbeitsstätte nicht möglich oder nicht zumutbar sei. Unzumutbarkeit läge vor, wenn bei einer einfachen Wegstrecke von mehr als 40 km eine Fahrzeit von 2,5 Stunden überschritten werde. Da dies im vorliegenden Fall nicht zutreffe, könne kein großes Pendlerpauschale berücksichtigt werden. Auf den Umstand, dass das kleine Pendlerpauschale abweichend vom Antrag nur für 11 Monate zuerkannt wurde, wird in der Begründung nicht eingegangen.

Gegen die Beschwerdevorentscheidung hat die Bw. mit Schreiben vom 16. Sep. 2011 eine „2. Berufung“ erhoben. In diesem Schreiben führte die Bw. im Wesentlichen aus, dass die einfache Fahrtstrecke - zumindest bei der Heimfahrt - jedenfalls mehr als 2,5 Stunden betragen habe. Dem Schreiben beigelegt waren Ausdrucke des steirischen Verkehrsverbundes, denen zu entnehmen war, dass die Fahrt Wohnung – Arbeitsstätte im besten Fall in 2 Stunden und 28 Minuten und die Fahrt Arbeitsstätte – Wohnung im besten Fall in 2 Stunden und 49 Minuten möglich waren.

Das als „2. Berufung“ bezeichnete Schreiben der Bw. wurde vom Finanzamt Gmunden Vöcklabruck als Vorlageantrag gewertet und am 4. Sep. 2012 samt Vorlagebericht der (damaligen) UFS Außenstelle Linz übermittelt.

Weitere Erhebungen des Bundesfinanzgerichtes haben ergeben:

- Die Bw. hat den Hauptwohnsitz am 29.11.2010 deshalb umgemeldet, weil bereits zu diesem Zeitpunkt der Umzug nach Adresse1 feststand und damit die ansonsten notwendige Ummeldung des neu angeschafften Kfz umgangen werden konnte. Tatsächlich wurde der Wohnsitz in Adresse2 bis zum Ende des Dienstverhältnisses zur Dienstgeberin beibehalten (= bis zum 31. Jän. 2011).
- In den von der Bw. vorgelegten Ausdrucken des steirischen Verkehrsverbundes wird beim notwendigen Zeitaufwand für die Strecken Wohnung – Massenbeförderungsmittel (= 45 min bei der Hinfahrt) sowie Massenbeförderungsmittel – Wohnung (= 53 min bei der Rückfahrt) die Zurücklegung zu Fuß berücksichtigt. Bei optimaler Kombination zwischen Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel (= Fahrt mit Pkw. zum Bahnhof) ergibt sich eine Zeitersparnis gegenüber der Darstellung laut steirischem Verkehrsverbund von 35 Minuten. Somit betrug bei optimaler Kombination von Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel die kürzeste Wegzeit für die Strecke Wohnung – Arbeitsstätte 1 Stunde 53 Minuten und für die Strecke Arbeitsstätte – Wohnung 2 Stunden 14 Minuten.

Beweiswürdigung:

Im durch das Bundesfinanzgericht ergänzten Ermittlungsverfahren wurde folgender Sachverhalt als erwiesen festgestellt:

- Die Bw. hat im gesamten Jahr 2010 an den Arbeitstagen die Strecke von der Wohnung zur Arbeitsstätte und zurück jeweils mit dem eigenen Kfz zurückgelegt. Der Wohnort befand sich ganzjährig in Adresse2. Der Arbeitsplatz befand sich bei der XY.
- Auf dem überwiegenden Teil der Strecke Wohnung – Arbeitsstätte – Wohnung verkehrten dabei täglich Massenbeförderungsmittel, die aufgrund der Dienstzeit der Bw. auch in Anspruch genommen werden konnten. Bei optimaler Kombination von Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel benötigte die Bw. für die Strecke Wohnung – Arbeitsstätte 1 Stunde 53 Minuten und für die Strecke Arbeitsstätte – Wohnung 2 Stunden 14 Minuten.

Rechtslage:

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988 (in der für das gegenständliche Verfahren gültigen Fassung), sind Werbungskosten auch Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen gilt (lit. a leg. cit.), dass diese Ausgaben bei einer einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis 20 km grundsätzlich - soweit nicht die Benützung eines Massenbeförderungsmittels unzumutbar ist - durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 EStG 1988) abgegolten sind.

Beträgt die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt, mehr als 20 km und ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, dann werden nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988 zusätzlich bestimmte Pauschbeträge (so genanntes "kleines" Pendlerpauschale) berücksichtigt.

Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar, dann werden nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 anstelle der Pauschbeträge nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b leg. cit. bestimmte höhere Pauschbeträge ("großes" Pendlerpauschale) berücksichtigt.

Fest steht im gegenständlichen Fall, dass für den rund 63 km in eine Richtung betragenden Arbeitsweg von der Bw. eine tägliche Wegzeit von rund 2 Stunden in eine Richtung aufgewendet werden muss (im Idealfall, dh. ohne außerplanmäßige Verzögerungen, beträgt die Fahrzeit mit öffentlichen Verkehrsmitteln in eine Richtung 1 Stunden 53 Minuten bzw. 2 Stunden 14 Minuten). daraus ergibt sich ein täglicher Zeitaufwand für die Hin- und Rückfahrt von etwas mehr als 4 Stunden.

Streit zwischen den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens besteht darüber, ob der Bw. in Anbetracht des vorliegenden Sachverhalts für 2010 das große Pendlerpauschale zusteht, und ob dieses für 11 oder 12 Monate zu berücksichtigen ist.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Einleitend ist festzuhalten, dass das Finanzamt Gmunden Vöcklabruck hinsichtlich Zumutbarkeit der Benützung des Massenbeförderungsmittels grundsätzlich vom richtigen Sachverhalt (Fahrzeit für die einfache Wegstrecke liegt unter 2,5 Stunden) ausgegangen ist und in Anwendung der einschlägigen Vorgaben der Lohnsteuerrichtlinien (Rz. 255ff) zur Rechtsansicht gelangte, dass die Benutzung des Massenbeförderungsmittels zumutbar sei und somit der Bw. ausschließlich das "kleine" Pendlerpauschale zustünde.

Wie das Bundesfinanzgericht (vormals UFS) in bereits mehreren Entscheidungen ausgeführt hat, erweisen sich die o.g. einschlägigen Bestimmungen der Lohnsteuerrichtlinien als nicht durch das Gesetz gedeckt und vermögen daher den Bescheid nicht zu tragen. Insbesondere wird hier auf die Entscheidungen RV/1060-W/10 (Senatsentscheidung) und RV/0920-W/11 (Einzelrichter) verwiesen, in denen das Bundesfinanzgericht jeweils überzeugend ausführt, warum bereits bei einer täglichen Fahrzeit für die Strecke von Wohnung - Arbeitsstätte - Wohnung von über 3 Stunden Unzumutbarkeit der Benutzung des Massenbeförderungsmittels im Sinne des Gesetzes gegeben ist. Aus der Entscheidung RV/1060-W/10 wird in der Folge die entscheidende Passage iZm der Zumutbarkeit der Benutzung eines Massenbeförderungsmittels zitiert:

"4.4.5. Zumutbarkeitsgrenze drei Stunden für den gesamten täglichen Arbeitsweg

.....

Der Unabhängige Finanzsenat hat sich in seinen Entscheidungen UFS 23. 12. 2008, RV/0031-G/08 (siehe dazu auch Demal, UFSjournal 2009, 12, und SWK 2009, K 8) und UFS 14. 4. 2010, RV/0311-G/08, ausführlich mit der Frage der zeitlichen Zumutbarkeit der Verwendung öffentlicher Verkehrsmittel auseinandergesetzt und - abweichend von der überwiegenden Spruchpraxis des UFS - in der letztgenannten Entscheidung dazu unter anderem ausgeführt:

"Aus § 16 Abs.1 Z.6 lit. a und b EStG ergibt sich, dass der Gesetzgeber des EStG 1988 grundsätzlich für Fahrten des Dienstnehmers zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nicht den Individualverkehr und die Verwendung von Kfz, sondern die Inanspruchnahme des öffentlichen Verkehrsangebots steuerlich berücksichtigt wissen will. Nur wenn die Benützung eines Massenbeförderungsmittels nicht möglich oder nicht zumutbar ist, können im Wege der Pauschbeträge nach § 16 Abs.1 Z.6 lit. c EStG die Kosten des Individualverkehrs zum Ansatz kommen (z.B. VwGH 24. 9. 2008, 2006/15/0001).

Was unter dem Begriff der Zumutbarkeit iSd lit. c der zitierten Bestimmung zu verstehen ist, lässt der Gesetzestext offen. Nach Lehre und Rechtsprechung liegt Unzumutbarkeit jedenfalls (auch und vor allem) dann vor, wenn Massenbeförderungsmittel für die Fahrten von der Wohnung zur Arbeitsstätte entweder gar nicht oder nicht zu den erforderlichen Zeiten zur Verfügung stehen. Im Übrigen zieht der Verwaltungsgerichtshof (VwGH) in seiner Judikatur zur Auslegung des Begriffs der Zumutbarkeit iSd. § 16 Abs.1 Z.6 lit. c EStG die Gesetzesmaterialien heran (z.B. VwGH 28. 10. 2008, 2006/15/0319 und VwGH 24. 9. 2008, 2006/15/0001).

Die Amtlichen Erläuterungen zu § 16 Abs.1 Z.6 EStG (621 BlgNR XVII. GP, 75) führen diesbezüglich aus:

"Unzumutbar' sind im Vergleich zu einem Kfz jedenfalls mehr als dreimal so lange Fahrzeiten (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt bzw. bis zum Arbeitsbeginn) mit den Massebeförderungsmitteln als mit dem eigenen Kfz; im Nahbereich von 25 km ist die Benützung des Massenbeförderungsmittels entsprechend den Erfahrungswerten über die durchschnittliche Fahrtzeit aber auch dann zumutbar, wenn die Gesamtfahrzeit 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 Gesamtfahrzeit (Kfz und Massenbeförderungsmittel) zu errechnen."

Ausgehend von der Entscheidung des Gesetzgebers, das Pendlerpauschale als ein Instrument zur Förderung des öffentlichen Verkehrs auszugestalten, ist somit eine spürbar längere Wegzeit für die Fahrt zum/vom Dienstort bei Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel gegenüber jener im Individualverkehr vom Zweck der Bestimmung grundsätzlich getragen.

Die Grenze bildet die Zumutbarkeit für den einzelnen Dienstnehmer beim Erfordernis einer zweimaligen Zurücklegung der Wegstrecke an den überwiegenden Arbeitstagen unter Annahme einer prinzipiell täglichen Dienstverrichtung.

Der Gesetzgeber geht in den Amtlichen Erläuterungen auf zwei Zumutbarkeitskriterien näher ein. Dass es sich dabei nicht um eine abschließende Anführung der möglichen Kriterien handelt, ergibt sich allein aus dem Fehlen eines Hinweises auf gesundheitliche Beeinträchtigungen, etwa eine Gehbehinderung, als weiteren Anknüpfungspunkt bei einer Zumutbarkeitsbeurteilung.

Jedenfalls Kriterien bei einer Feststellung der Zumutbarkeit stellen nach den Gesetzesmaterialien einerseits das Verhältnis zwischen den Wegzeiten im Individualverkehr bzw. bei Benützung öffentlicher Verkehrsmittel und anderseits die Dauer der Wegzeit als solche dar.

In der Literatur wird die Ansicht vertreten, dass die Frage der Zumutbarkeit der Wegzeit unabhängig von der Entfernung - und daher in dieser Hinsicht für alle Dienstnehmer gleich - zu beurteilen ist. Vor dem Hintergrund der Amtlichen Erläuterungen resultiert aus diesem Standpunkt die grundsätzliche Zumutbarkeit einer Fahrtzeit von bis zu 90 Minuten für die einfache Wegstrecke nicht nur im Nahbereich sondern generell (vgl. in diesem Sinne Doralt, EStG, § 16 Tz. 107. Der VwGH hat diese Überlegung im Erkenntnis VwGH 4. 2. 2009, 2007/15/0053 aufgegriffen. Auch in der Judikatur des UFS hat der Gedanke bereits seinen Niederschlag gefunden, z.B. UFS 24. 2. 2010, RV/0394-I/09; UFS 21. 1. 2010, RV/0501-I/09; UFS 23. 12. 2008, RV/0031-G/08; UFS 20. 9. 2006 RV/2256-W/06).

Ab welchen (absoluten) Wegzeiten die Zurücklegung des täglichen/regelmäßigen Dienstweges - sei es im Individualverkehr oder mittels öffentlicher Verkehrsmittel und unabhängig von der Entfernung - für alle Dienstnehmer gleichermaßen unzumutbar erscheint, ist weder dem Gesetz noch den Gesetzesmaterialien zu entnehmen.

In der Entscheidung UFS 23. 12. 2008, RV/0031-G/08 hat sich der UFS ausführlich mit den zitierten Amtlichen Erläuterungen zu § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG auseinandergesetzt und ist - insbesondere aufgrund vergleichender Betrachtung mit anderen einkommensteuerlichen Bestimmungen mit ähnlichem Regelungsbereich - zum Ergebnis gekommen, dass eine Wegzeit von 90 Minuten je Fahrtrichtung unabhängig von der Entfernung als allgemeine Zumutbarkeitsobergrenze anzunehmen ist.

In der angesprochenen Entscheidung führt der UFS zum Verständnis der Amtlichen Erläuterungen aus:

Aus Sicht des UFS bedeutet die Nennung der 90-Minuten-Grenze im Zusammenhang mit dem Nahbereich von 25 Kilometern keineswegs, dass ihr nur in diesem Bereich Bedeutung zukommt. Die Erwähnung im Zusammenhang mit dem Nahbereich dient der Vermeidung einer nicht gewollten, unsachlichen Bevorzugung von Entfernungen bis 25 Kilometern. Dies macht der Verweis auf die Erfahrungswerte über die durchschnittliche Fahrdauer deutlich. Ohne diese Klarstellung hätte etwa bereits eine Fahrzeit von 35 Minuten mit öffentlichen Verkehrsmitteln im Vergleich zu einer PKW-Fahrt von 10

Minuten einen Anspruch auf das "große" Pendlerpauschale vermittelt. Dass damit der Nahbereich in unsachlicher Weise bevorzugt gewesen wäre, liegt auf der Hand. Mit dem ausdrücklichen Hinweis auf die Maßgeblichkeit der für eine tägliche Rückkehr allgemein geltenden Zumutbarkeitsobergrenze von 90 Minuten auch im Nahbereich von 25 Kilometer, wurde dieses Ergebnis vermieden.

Diesem Verständnis steht auch der erste Satz der Amtlichen Erläuterungen zu § 16 Abs. 1 Z.6 EStG nicht entgegen, wird in diesem doch lediglich festgestellt, dass bei mehr als dreimal so langer Wegzeit eine Benützung öffentlicher Verkehrsmittel jedenfalls unzumutbar ist. Daraus rein schematisch eine bis zu dreimal so lange Fahrzeit für jedenfalls zumutbar zu halten, hieße den gleichen Fehler zu begehen, wie bei der Annahme der Festlegung einer 120 Kilometer Entfernungsgrenze durch Rz 342 LStR.

In Übereinstimmung mit Doralt geht der UFS davon aus, dass die Zeitspanne von 90 Minuten zur Gewährleistung einer sachgerechten Zumutbarkeitsregelung grundsätzlich in gleicher Weise für alle Dienstnehmer zu gelten hat. Dies verlangt der § 16 Abs.1 Z.6 EStG zu Grunde liegende Regelungsbereich der täglichen/regelmäßigen Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte.

Wenn die Amtlichen Erläuterungen zu § 16 Abs.1 Z.6 EStG diese Grenze mit 90 Minuten je Fahrtrichtung angeben, so ist daraus zu ersehen, dass der Gesetzgeber eine tägliche Gesamtwegzeit von drei Stunden grundsätzlich für zumutbar hielt. Dass nach Ansicht des Gesetzgebers darüber hinausgehende Wegzeiten (zweimal täglich) ebenfalls noch vertretbar sind, lässt sich weder aus dem Gesetzestext noch aus den -materialien ableiten. Der Ansicht von Doralt, der eine Wegzeit von zwei Stunden bereits für gelegentlich zurückzulegende Strecken als unzumutbar erachtet, ist daher zumindest in Bezug auf tägliche Wegstrecken je Fahrtrichtung zuzustimmen.

Zeitspannen von mehr als 90 Minuten je Fahrtrichtung, wie sie Rz 255 LStR für Entfernungen ab 20 Kilometern zu entnehmen sind, entbehren somit einer gesetzlichen Grundlage. Die in den Richtlinien angegebenen Gesamtwegzeiten erweisen sich als Ergebnis rein schematischer Rechenoperationen im Sinne des ersten Satzes der Amtlichen Erläuterungen zu § 16 Abs.1 Z.6 EStG (durchschnittliche Kfz-Fahrzeit für die Wegstrecke multipliziert mit 3). Mit dem Urteil gerecht und billig denkender Menschen ist eine tägliche (!) Gesamtwegzeit von bis zu fünf Stunden (bei einer durchschnittlichen Normalarbeitszeit von acht Stunden) nicht zu vereinbaren. Aber auch der Gesetzestext bzw. die -materialien zu § 16 Abs.1 Z.6 EStG geben dazu, wie dargestellt wurde, keinen Anlass.

In weiterer Folge hält der UFS in dieser Entscheidung zur Zumutbarkeit einer täglichen Anfahrtsdauer aus der Sicht gerecht und billig denkender und deshalb vernünftig handelnder Menschen fest: Dabei kommt etwa dem Umstand der täglich (zum Unterschied von fallweise) zurückzulegenden Strecke, aber auch dem Verhältnis zwischen täglicher Gesamtwegzeit und täglicher (Normal-) Arbeitszeit eine wesentliche Bedeutung zu. Eine Wegzeit von täglich drei Stunden zur Verrichtung einer Arbeitszeit von acht Stunden

stellt hier zweifellos einen realistischen Grenzwert dar. Auch unter diesem Aspekt zeigt sich, dass die Beurteilung einer zumutbaren Dauer für den täglichen Weg zur Arbeit eine einheitliche Grenze für alle (vollzeitbeschäftigte) Dienstnehmer verlangt.

Einen Blick auf das Verhältnis zwischen der täglichen Wegzeit und der Tagesarbeitszeit zu werfen, legt nicht nur das Urteil gerecht und billig denkender Menschen nahe. Der Aspekt findet sich etwa seit einiger Zeit im Bereich des Arbeitslosenversicherungsrechts. Auch hier geht der Gesetzgeber im Übrigen von einem einheitlichen, entfernungsunabhängigen Zumutbarkeitsbegriff für die regelmäßige Wegzeit zur Arbeitsstelle aus.

Nachdem bis 2004 die Wegzeit zum Dienstort kein Kriterium für die Zumutbarkeit der Annahme einer angebotenen Arbeitsstelle gewesen war, bezieht § 9 Abs. 2 Arbeitslosenversicherungsgesetz 1977 (AVG) seit dem Arbeitsmarktreformgesetz 2004 (BGBI. I Nr. 77/2004) diesen Aspekt mit ein. In der dzt. geltenden Fassung des BGBI I Nr. 104/2007 lautet die entsprechende Bestimmung:

Die zumutbare tägliche Wegzeit für Hin- und Rückweg beträgt jedenfalls eineinhalb Stunden und bei einer Vollzeitbeschäftigung jedenfalls zwei Stunden. Wesentlich darüber liegende Wegzeiten sind nur unter besonderen Umständen, insbesondere wenn am Wohnort lebende Personen üblicher Weise eine längere Wegzeit zum Arbeitsplatz zurückzulegen haben oder besonders günstige Arbeitsbedingungen geboten werden, zumutbar.

Den Gesetzesmaterialien zum Arbeitsmarktreformgesetz 2004 ist zu entnehmen:

Im Hinblick auf die unterschiedlichen regionalen und persönlichen Umstände soll von der starren Festlegung einer Grenze im Gesetz abgesehen werden. Die Beurteilung der Angemessenheit der Wegzeit soll unter Berücksichtigung des Verhältnisses zwischen der Wegzeit und der durchschnittlichen täglichen Normalarbeitszeit erfolgen. Als durchschnittliche tägliche Wegzeit soll die in der Regel täglich zurück zu legende Wegzeit gelten. Die Wegzeit (von der Wohnung zum Arbeitsplatz und zurück) soll im Allgemeinen ein Viertel der durchschnittlichen täglichen Normalarbeitszeit nicht wesentlich überschreiten. Bei unterschiedlicher Verteilung der Wochenarbeitszeit ist auf die durchschnittliche Arbeitszeit an den Beschäftigungstagen abzustellen. Wenn die Wegzeit, etwa auf Grund der Fahrpläne der öffentlichen Verkehrsmittel, geringfügig (zB eine Viertelstunde) über der Richtwertzeit liegt, wird die Angemessenheit noch nicht in Frage zu stellen sein. Da die Kollektivverträge zum Teil unterschiedliche, von der gesetzlichen Normalarbeitszeit abweichende, Normalarbeitszeiten vorsehen (zB 37,5 oder 38,5 Stunden) wird, um aufwändige Nachforschungen und Streitigkeiten zu vermeiden, im Sinne einer praktikablen Lösung klar gestellt, dass zwei Stunden Wegzeit täglich bei einer Vollzeitbeschäftigung immer zumutbar sind. Eine wesentlich längere Wegzeit, also zB drei Stunden bei einer täglichen Arbeitszeit von acht Stunden, soll nur bei Vorliegen besonderer Umstände zumutbar sein (464 BlgNR XXII. GP, 4).

Zwar vermögen die Überlegungen des Gesetzgebers zu Normen anderer Rechtsgebiete keine Verbindlichkeit für den Bereich des § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG zu schaffen, doch lassen

sich aus Sicht des UFS daraus, in Hinblick auf die Vergleichbarkeit der betroffenen Sachverhalte (zumutbare tägliche Wegzeit zum Dienstort) doch zumindest Anhaltspunkte für eine sachgerechte Lösung des unbestimmten Gesetzesbegriffs der "Unzumutbarkeit" im Bereich des Pendlerpauschales finden.

Wenn der Gesetzgeber beim Arbeitslosenversicherungsrecht im Jahr 2004 eine tägliche Wegzeit von drei Stunden bei einer Vollzeitbeschäftigung generell nur mehr bei Vorliegen besonderer Umstände für zumutbar erachtet hat, so erscheint es jedenfalls verfehlt, dem ESt-Gesetzgeber des Jahres 1988, als die Mobilität auf dem Arbeitsmarkt im Vergleich zu 2004 noch merklich weniger ausgeprägt war, für den Bereich des § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG die Vorstellung einer allgemein zumutbaren, regelmäßigen Wegzeit von spürbar mehr als drei Stunden (2 x 90 Minuten) zu unterstellen.

Der UFS versteht die in den Amtlichen Erläuterungen zu § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG angeführte Wegzeit von 90 Minuten je Fahrtrichtung daher in Bezug auf Vollzeitbeschäftigungsverhältnisse als Richtwert für eine generelle Zumutbarkeitsobergrenze bei der täglichen/regelmäßigen Wegzeit zum/vom Dienstort..."

Der erkennende Senat folgt grundsätzlich dieser Auffassung. Überschreitet die Zeit für den Arbeitsweg unter überwiegender Nutzung des öffentlichen Verkehrs insgesamt drei Stunden zusammen für Hin- und Rückweg, ist die Benutzung von Massenverkehrsmitteln im Allgemeinen unzumutbar und steht das "große" Pendlerpauschale zu.

Gerade der vorliegende Fall mit einer Tagesarbeitszeit von fünf Stunden zeigt, dass nach der Verwaltungspraxis die Bw. mehr Zeit für ihren Arbeitsweg aufbringen müsste als überhaupt ihrer Tagesarbeitszeit entspricht, um in den Genuss des "großen" Pendlerpauschales zu kommen. Dies kann nicht im Sinne des Gesetzes sein.

In diesem Zusammenhang ist auch darauf zu verweisen, dass - wie festgestellt (Punkt 2) - ein Pendler in Niederösterreich durchschnittlich $\frac{1}{2}$ Stunde je Richtung für seinen Arbeitsweg von durchschnittlich 20,9 km aufwenden muss. Dies entspricht bei einer Normalarbeitszeit von 8 Stunden 12,5 % der Normalarbeitszeit. Hält man einen Arbeitsweg von $\frac{1}{4}$ der Normalarbeitszeit bei Vollzeitbeschäftigung zumutbar (vgl. § 9 Abs. 2 AlVG), ergibt dies einen doppelt so langen, einstündigen Arbeitsweg. Bei Teilzeitbeschäftigung - wie hier - zieht § 9 Abs. 2 AlVG i. d. g. F. die Grenze grundsätzlich bereits bei einer $\frac{3}{4}$ Stunde (nach der Fassung BGBI. I Nr. 77/2004, die den heutigen letzten Satz des § 9 Abs. 2 AlVG noch nicht enthielt: bei einer Stunde, siehe VwGH 19. 9. 2007, 2006/08/0157) Arbeitsweg je Richtung: Die Bw. würde selbst mit "Park and Ride" dagegen mehr als die doppelte der vom AlVG als zumutbar erachteten Zeit benötigen.

Die vom UFS in seinen Entscheidungen UFS 23. 12. 2008, RV/0031-G/08, und UFS 14. 4. 2010, RV/0311-G/08, herangezogene Zumutbarkeitsgrenze von $1 \frac{1}{2}$ Stunden entspricht der dreifachen durchschnittlichen Pendelzeit und soll eine derartige Wegzeit etwa nach den Materialien zum Arbeitsmarktreformgesetz 2004 nur bei "Vorliegen besonderer Umstände zumutbar" sein. Dagegen hält die Verwaltungspraxis bei einem Arbeitsweg von über 20 km (entspricht dem durchschnittlichen Arbeitsweg beim Pendeln) eine

Wegzeit von zwei Stunden, also dem Vierfachen der durchschnittlichen Pendelzeit für einen derartigen Arbeitsweg (und bei einem Arbeitsweg von über 40 km eine Wegzeit von zweieinhalb Stunden, also dem fünffachen der durchschnittlichen Pendelzeit), noch für zumutbar.

Darüber hinaus haben - siehe auch hierzu die getroffenen Feststellungen (Punkt 2) - nach den letzten statistischen Daten 540.021 von insgesamt 603.387 Auspendlern in Niederösterreich, deren Arbeitswegzeit bekannt ist, einen Arbeitsweg, der in bis zu einer Stunde je Richtung zurückgelegt werden kann. Über 89 % aller Pendler in diesem Bundesland benötigen also weniger als eine Stunde, um zur Arbeit zu kommen. Nur rund 11 % haben eine Wegzeit von mehr als einer Stunde, wobei statistische Daten für eine weitere Aufschlüsselung nicht ersichtlich sind. Von den Auspendlern im Wohnbezirk der Bw. benötigten im übrigen nur 9 % länger als eine Stunde für ihren Arbeitsweg (Volkszählung 2001 Hauptergebnisse II Niederösterreich, Statistik Austria 2004, 311).

Da viele Niederösterreicher nach Wien pendeln, liegt der Anteil der Erwerbstätigen mit Wegzeiten von jeweils mehr als einer Stunde in diesem Bundesland weit über dem Österreichschnitt (5,1%) und wird nur noch von den burgenländischen Pendlern (11,4% mit jeweils mehr als einer Stunde Wegzeit) übertroffen (Volkszählung 2001 Hauptergebnisse II Niederösterreich, Statistik Austria 2004, 23). Österreichweit benötigen somit fast 95% aller Pendler weniger als eine Stunde für ihren Weg zur Arbeit.

Auch hieraus ergibt sich, dass eine Wegzeit für den Arbeitsweg von 1 ½ Stunden je Richtung bereits außergewöhnlich lang ist.

Eine darüber regelmäßig (an der überwiegenden Zahl der Arbeitstage) hinausgehende Wegzeit - also mehr als drei Stunden für den Hin- und Rückweg - ist daher im Allgemeinen nicht zumutbar, auch wenn auf Grund des fehlenden adäquaten Arbeitsplatzangebots in der näheren Wohnumgebung oder im gesamten Bundesland (in Niederösterreich wohnen 700.500 Erwerbstätige, das Bundesland verfügt aber nur über 595.000 Arbeitsplätze; Volkszählung 2001 Hauptergebnisse II Niederösterreich, Statistik Austria 2004, 23) Menschen - wie hier die Bw. - gezwungen sind, eine noch längere Wegzeit in Kauf nehmen zu müssen.

Hierbei hält der erkennende Senat eine Gesamtbetrachtung der Tageswegzeit gegenüber einer isolierten Betrachtung jeweils des Hin- und des Rückweges für sachgerechter, da auf diese Weise ein allfälliger längerer Weg in eine Richtung durch einen allfällig kürzeren Weg in die andere Richtung ausgeglichen werden kann.

Schließlich ist darauf zu verweisen, dass bei Vollzeitbeschäftigte zwar die Normalarbeitszeit 8 Stunden am Tag beträgt (§ 3 AZG), Kollektivvertrag oder Betriebsvereinbarung aber eine tägliche Normalarbeitszeit von bis zu 10 Stunden vorsehen können (§ 4 AZG, vgl. Drs, Arbeits- und Sozialrecht [2009], 109 ff.). Außerdem ist nach § 11 AZG mindestens eine halbstündige Ruhepause einzuhalten, wobei in den Betrieben häufig längere (unbezahlte) Mittagspausen vorgesehen sind.

Nun hat arbeitsrechtlich zwischen zwei Tagesarbeitszeiten grundsätzlich eine tägliche Mindestruhezeit von 11 Stunden zu liegen (§ 12 AZG), damit sich der Arbeitnehmer auch entsprechend erholen kann. Legt man dies auf die steuerliche Zumutbarkeit um und geht davon aus, dass dem Arbeitnehmer wenigstens 11 Stunden geschlossen zur Regenerierung und für sein Privatleben verbleiben sollten, so läge Unzumutbarkeit jedenfalls beim Überschreiten der Summe aus Arbeitswegzeit und der im Betrieb (am Arbeitsort) zu verbringenden Zeit von 13 Stunden vor.

Schon bei einer Normalarbeitszeit von 8 Stunden am Tag kann unter Einschluss (bloß) der gesetzlich vorgeschriebenen Mindestpause von einer halben Stunde ein Arbeitnehmer nach der Verwaltungspraxis länger als 13 Stunden am Tag ($2 \frac{1}{2}$ Stunden + 8 $\frac{1}{2}$ Stunden + 2 $\frac{1}{2}$ Stunden) auf Grund seiner Arbeit von zu Hause weg sein, ohne dass dies unzumutbar sein soll. Bei erweiterter Normalarbeitszeit, bei längeren Pausen, bei Vor- und Nachläufen (etwa Umkleiden des Arbeitnehmers vor Arbeitsbeginn und nach Arbeitsende) wären nach der Verwaltungspraxis noch längere Abwesenheitszeiten zumutbar.

Auch dies kann nicht im Sinn des Gesetzes sein.

Ergänzend ist noch auf die Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBI. Nr. 624/1995, i. d. g. F zu verweisen, wonach die die tägliche Hin- und Rückfahrt (auch für junge Erwachsene) zum und vom Ausbildungsort zeitlich noch zumutbar ist, wenn die tägliche Fahrzeit zum und vom Studienort - nach den Grundsätzen des § 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992, BGBI. Nr. 305 - unter Benützung der günstigsten öffentlichen Verkehrsmittel nicht mehr als je eine Stunde beträgt. Unter Einrechnung der bei dieser Berechnung außer Acht zu lassenden innerörtlichen Verkehrswege (vgl. etwa Wanke in Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke [Hrsg.], MSA EStG [1. 6. 2009], § 34 Anm. 72; VwGH 27. 8. 2008, 2006/15/0114) ergibt sich auch hier in der Praxis meist eine Höchstwegzeit von etwa 1 $\frac{1}{2}$ Stunden, die als zumutbar angesehen wird (allerdings geht der VwGH - VwGH 8. 7. 2009, 2007/15/0306 - in Bezug auf § 34 Abs. 8 EStG 1988 von einer abstrakten typisierenden Betrachtungsweise losgelöst von den konkret verwendbaren Verkehrsverbindungen aus, die nicht auf das Pendlerpauschale übertragbar ist).

Im gegenständlichen Fall ist bei einer täglichen Arbeitszeit von fünf Stunden ein Arbeitsweg bei Nutzung von "Park and Ride" und überwiegender Verwendung von Massenverkehrsmitteln von insgesamt rund dreieinhalb Stunden je Arbeitstag unzumutbar. Es steht der Bw. daher das "große" Pendlerpauschale zu."

Die zunächst in den Entscheidungen UFS 23. 12. 2008, RV/0031-G/08, und UFS 14. 4. 2010, RV/0311-G/08, vom Referenten und dann in der Entscheidung UFS 24. 6. 2010, RV/1060-W/10 durch den gesamten Berufungssenat bekräftigte Auffassung, dass auch bei optimaler (theoretischer oder tatsächlicher) Kombination von Individual- und Massenverkehrsmitteln eine tägliche regelmäßige Gesamtwegzeit für den Arbeitsweg von über 3 Stunden im Allgemeinen - unabhängig von der Entfernung - als unzumutbar

anzusehen sein wird und somit eine Fahrzeit von mehr als etwa 90 Minuten je Fahrtrichtung als generelle Zumutbarkeitsobergrenze für die tägliche Rückkehr zum Wohnort anzunehmen sei, hat der UFS in weiterer Folge mehrfach - von der jeweiligen Amtspartei nicht vor dem VwGH angefochten - wiederholt (UFS 24. 8. 2010, RV/3242-W/09; UFS 28. 12. 2010, RV/0147-S/10; UFS 17. 2. 2011, RV/3236-W/10; UFS 1. 3. 2011, RV/0681-L/10).

Soweit in anderen Entscheidungen - UFS 2. 9. 2010, RV/0771-L/08; UFS 28. 9. 2010, RV/0076-L/10; UFS 10. 11. 2010, RV/0582-G/10; UFS 9. 12. 2010, RV/0817-I/10; UFS 15. 12. 2010, RV/1394-L/09; UFS 11. 3. 2011, GZ RV/0683-L/09 - auf die Verwaltungspraxis Bezug genommen wurde, stellte sich dort die Frage auf Grund einer tatsächlich unter 3 Stunden gelegenen Gesamtwegzeit nicht.

In weiteren Entscheidungen wird - unter Hinweis auf die Gesetzesmaterialien, wonach sei die Fahrt mit dem Massenverkehrsmittel insbesondere dann unzumutbar sei, wenn sie mehr als dreimal so lange dauere wie mit dem eigenen Kfz - die Auffassung vertreten, für die Unzumutbarkeit sei zusätzlich zur Überschreitung der - sich ebenfalls aus den Gesetzesmaterialien (für den "Nahebereich von bis zu 25 km") ergebenden - Wegzeit von 90 Minuten in eine Richtung erforderlich, dass die Fahrzeit mit dem Auto 3x so lang sei wie jene mit öffentlichen Verkehrsmitteln (UFS 30. 8. 2010, RV/0223-G/09, wonach auch Wegzeiten mit dem öffentlichen Verkehr von rund 2 Stunden 20 Minuten je Richtung zumutbar seien, wenn die Fahrzeit mit dem Auto "nur" etwa über 50 Minuten je Richtung geringer wäre; UFS 4. 4. 2011, RV/0076-F/11 zu Fahrzeiten mit dem öffentlichen Verkehr von 109 bzw. 129 Minuten gegenüber 31 Minuten mit dem Auto).

Es ergehen aber weiterhin auch Entscheidungen, in denen der UFS - ohne nähere Begründung - auf die Zeitstaffel der LStR 2002 Rz 255 abstellt (UFS 10. 9. 2010, RV/0160-W/10, UFS 12. 1. 2011, RV/0159-W/10 und UFS 25. 2. 2011, RV/0424-I/10).

Es liegt somit eine divergierende Entscheidungspraxis des UFS vor (zum Meinungsstand siehe auch Jakom/Lenneis, EStG 2011, § 16 Rz 28, oder Wallner, Aktuelle Streitfragen rund um das Pendlerpauschale, AFS 2011, 39). Eine Befassung des gesamten Berufungssenates (§ 282 Abs. 1 Z 2 BAO) würde auch zu keiner Vereinheitlichung führen, zumal der Referent jenem Senat angehört, der auch die Entscheidung UFS 24. 6. 2010, RV/1060-W/10, getroffen hat.

Eine höchstgerichtliche Aussage hierzu besteht nach wie vor nicht.

Der Referent folgt der in den Entscheidungen UFS 23. 12. 2008, RV/0031-G/08, UFS 14. 4. 2010, RV/0311-G/08, und UFS 24. 6. 2010, RV/1060-W/10 - sowie in den oben zitierten Folgeentscheidungen und der von Doralt, EStG13, § 16 Tz. 107 - vertretenen Ansicht.

Das teilweise aufgestellte zusätzliche Erfordernis, dass für die Unzumutbarkeit der Verwendung des öffentlichen Verkehrs die Fahrt mit Massenverkehrsmitteln mehr als drei Mal so lang dauert wie mit dem PKW, hält der Referent für nicht allgemein anwendbar, da etwa der Fall UFS 30. 8. 2010, RV/0223-G/09, zeigt, dass dieses Kriterium dazu führt, eine

Gesamtwegzeit mit Massenverkehrsmitteln von rund von 4 ½ Stunden als zumutbar zu erachten, wenn die Gesamtwegzeit mit dem Auto "nur" rund 3 Stunden beträgt.

Nach Feststellung des Finanzamts (E-Mail vom 8. April 2011) beträgt die Wegzeit in eine Richtung unter Verwendung von "Park and Ride" zwischen 2 Stunden 1 Minute und 2 Stunden 17 Minuten.

Mit dem Auto würde die Fahrt (unter Einschluss eines Zeitaufwands von 5 Minuten für Fußweg und Parkplatzsuche) nach dem Routenplaner www.anachb.at derzeit 47 Minuten betragen (vor der Fertigstellung der A 5 wohl rund 15 Minuten länger).

Auch wenn die Fahrzeit mit dem PKW somit nicht drei Mal kürzer als jene im kombinierten öffentlichen und Individualverkehr ist, liegt es auf der Hand, dass es auch bei Bevorzugung des öffentlichen Verkehrs nicht sein kann, eine Gesamtwegzeit mit Massenverkehrsmitteln von rund von 4 bis 4 ½ Stunden als zumutbar zu erachten, wenn die Gesamtwegzeit mit dem Auto weniger als bzw. knapp über 2 Stunden, also etwa halb so viel beträgt.

Bei einer nach dem unwidersprochenen Vorbringen des Bw. (Schreiben vom 22. Feber 2011) täglichen Gesamtarbeitszeit von durchschnittlich 10 Stunden macht es einen nicht un wesentlichen Unterschied, ob der Bw. - unter Einschluss der Mittagspause - an der Mehrzahl der Arbeitstage (Montag bis Donnerstag, Freitag Frühschluss) mehr als 12 Stunden (mit dem Auto) oder mehr als 14 Stunden (mit öffentlichen Verkehrsmitteln) von zu Hause weg ist. Zur Regeneration zu Hause verbliebe bei Verwendung öffentlicher Verkehrsmittel eine Zeit von weniger als 10 Stunden; der (mutatis mutandis i. d. Z. wohl auch als Maßstab für eine Ruhezeit i. w. S., also sowohl von der Arbeit selbst als auch von der Belastung durch den Arbeitsweg heranziehbare) § 12 AZG sieht demgegenüber etwa eine Mindestruhezeit von 11 Stunden vor.

Eine Wegzeit von etwa zwei Stunden wird allgemein als unzumutbar empfunden, auch wenn sie gelegentlich in Kauf genommen werden muss (Doralt, EStG13, § 16 Tz. 107)."

Darüber hinaus hat der Gesetzgeber § 16 Abs. 1 Z 6 EStG mit BGBl I Nr. 156/2013 neu gefasst. Die Regelung hinsichtlich Zumutbarkeit der Benutzung des Massenbeförderungsmittels wurde wortgleich in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. d EStG übernommen. Zusätzlich wurde eine Verordnungsermächtigung hinsichtlich Festlegung von Kriterien zur Zumutbarkeit der Benutzung eines Massenbeförderungsmittels ins EStG aufgenommen (§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. j EStG).

Auf Grundlage dieser Verordnungsermächtigung wurde am 19.9.2013 die "Pendlerverordnung" (276. Verordnung des Bundesministeriums für Finanzen) kundgemacht. In § 2 dieser Verordnung werden Kriterien für die Zumutbarkeit bzw. Unzumutbarkeit der Benutzung eines Massenbeförderungsmittels festgelegt.

In § 2 Abs. 1 Z. 2 lit. b der Pendlerverordnung wird bestimmt, dass bei mehr als 120 Minuten Zeitdauer (Anm.: einfache Wegstrecke) die Benützung eines Massenbeförderungsmittels stets unzumutbar ist.

Auch wenn die Pendlerverordnung gem. § 5 der VO erst für Zeiträume nach dem 31.12.2013 anzuwenden ist, können aus dieser VO auch für Zeiträume vor dem 31.12.2013 Rückschlüsse gezogen werden, weil

- aufgrund des identen Gesetzeswortlautes hinsichtlich Zumutbarkeit der Benutzung eines Massenbeförderungsmittels grundsätzlich vom inhaltlich gleichen Regelungsgegenstand auszugehen ist

- und das Bundesfinanzgericht zwischenzeitlich weder wirtschaftlich noch gesellschaftlich bedeutende Entwicklungen wahrnehmen konnte, die zu einer grundsätzlich geänderten Interpretation des unbestimmten Gesetzesbegriffes "zumutbar" Anlass geben.

Im streitgegenständlichen Fall beträgt die Wegzeit mehr als vier Stunden (Wohnung - Arbeitsstätte - Wohnung). Dies ist nach Ansicht des erkennenden Richters unzumutbar.

Darüber hinaus hat das ergänzende Ermittlungsverfahren des Bundesfinanzgerichtes ergeben, dass im streitgegenständlichen Jahr durchgehend die gleich Strecke Wohnung - Arbeitsstätte - Wohnung (Bad Waltersdorf - Graz - Bad Waltersdorf) zurückgelegt wurde.

Der Beschwerde war daher Folge zu geben und steht der Bw. das "große" Pendlerpauschale für Wegstrecken über 60 km für das gesamte Jahr 2010 zu (€ 3.327,00).

Zulässigkeit einer Revision:

Zur gegenständlichen Rechtsfrage ergingen Entscheidungen, in denen das BFG (vorm. UFS) - ohne nähere Begründung - auf die Zeitstaffel der LStR 2002 Rz 255 abstellt (UFS 10. 9. 2010, RV/0160-W/10, UFS 12. 1. 2011, RV/0159-W/10, UFS 25. 2. 2011, RV/0424-I/10 und in diesem Sinne wohl auch 20.11.2013, RV/2619-W/13).

Es liegt somit eine divergierende Entscheidungspraxis des BFG vor (zum Meinungsstand siehe auch Jakom/Lenneis, EStG 2011, § 16 Rz 28, oder Wallner, Aktuelle Streitfragen rund um das Pendlerpauschale, AFS 2011, 39).

Eine höchstgerichtliche Aussage hierzu besteht nach wie vor nicht.

Aus den o.g. Gründen ist gem. Art. 133 Abs. 4 B-VG die ordentliche Revision an den VwGH zulässig.

