



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Gde X, D-Gasse xx, vom 16. Mai 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes F vom 5. Mai 2011 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2010 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Die Einkommensteuer wird für das Jahr 2010 festgesetzt mit: Das Einkommen im Jahr 2010 beträgt:	<b>2.762,34 €</b> <b>44.752,47 €</b>
Berechnung der Einkommensteuer:	
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:	
Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug	59.841,08 €
Pendlerpauschale laut Lohnzettel	0,00 €
<b>Pendlerpauschale laut Veranlagung</b>	<b>- 2.361,00 €</b>
Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte	- 2.590,44 €
Sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag	- 9.427,66 €
	45.461,98 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	45.461,98 €
Sonderausgaben:	
Viertel der Aufwendungen für Personenversicherungen, Wohnraumschaffung und -sanierung, Genuss-Scheine und junge Aktien (Topf-Sonderausgaben) eingeschliffen nach folgender Formel: $(60.000,00 - 45.461,98) \cdot (730,00 - 60) / 23.600,00 + 60$	- 472,73 €
Zuwendungen gem. § 18 (1) Z 7 EStG 1988	- 120,00 €
Kirchenbeitrag	- 116,78 €
Einkommen	44.752,47 €
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt: $(44.752,47 - 25.000,00) \cdot 15.125,00 / 35.000,00 + 5.110,00$	13.645,89 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	13.645,89 €
Verkehrsabsetzbetrag	- 291,00 €
Grenzgängerabsetzbetrag	- 54,00 €

Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	13.300,89 €
Gem. § 67 (1) u. (2) EStG 1988      6% von 8.041,66	482,49 €
Einkommensteuer	13.783,38 €
Ausländische Steuer	- 11.021,04 €
Festgesetzte Einkommensteuer	2.762,34 €

## Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (in der Folge kurz: Bw.) bezog im Berufungsjahr nichtselbständige Einkünfte bei der Fa. R AG in Gd Y, I-Straße yy. Ihr Wohnsitz befand sich im Berufungsjahr lt. einer Abfrage aus dem Zentralen Melderegister in Gde X, D-Gasse xx.

Mit ihrer Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2010 vom 16. März 2011 samt Beilagen begehrte die Bw. ua. unter dem Titel "Großes Pendlerpauschale für 50 km (Kennzahl 718)" die Berücksichtigung von 2.361,00 € [= jährlicher Pauschbetrag (sog. großes Pendlerpauschale) für eine einfache Fahrtstrecke von 40 bis 60 km] als Werbungskosten.

Im Rahmen eines entsprechenden Vorhalteverfahrens [vgl. das Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 11. April 2011, wonach die Bw. hinsichtlich des beantragten Pendlerpauschales ersucht wurde, bekannt zu geben, wie viel Kilometer der einfache Arbeitsweg habe, um wie viel Uhr sie überwiegend (= an mehr als der Hälfte der Arbeitstage) ihre tägliche Arbeit begonnen bzw. beendet und ob sie Gleitzeit oder fixe Arbeitszeiten habe] erklärte die Bw. mit Schreiben vom 2. Mai 2011 ua. Folgendes:

*"Wie viel Kilometer hat der einfache Arbeitsweg?*

*50 km.*

*Um wie viel Uhr beginnen bzw. enden Sie Ihre tägliche Arbeit überwiegend?*

*Anfang: 08:00 Uhr*

*Ende: 18:00 Uhr.*

*Haben Sie Gleitzeit oder fixe Arbeitszeiten?*

*Gleitzeit.*

*Auf Grund der zurzeit sehr hohen Benzinpreise habe ich schon in Erwägung gezogen, öffentliche Verkehrsmittel zu nutzen. Da aber der Zeitaufwand mehr als dreifach so hoch ist, war dies keine Alternative für mich."*

Mit Bescheid vom 5. Mai 2011 wurde die Bw. zur Einkommensteuer 2010 veranlagt; dabei berücksichtigte das Finanzamt das sog. kleine Pendlerpauschale für eine einfache Fahrtstrecke von 40 bis 60 km mit einem jährlichen Pauschbetrag von 1.242,00 € als Werbungskosten; begründend führte es dazu Nachstehendes aus:

*"Nach Überprüfung Ihrer Angaben mit dem Fahrplan der SBB ist die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel zu den von Ihnen angeführten Dienstzeiten möglich und zumutbar. Es kann die günstigste Kom-*

bination aus individuellem und öffentlichem Verkehr unterstellt werden (Park & Ride). Somit kann der Regionalzug ab X genutzt werden, in F und Vaduz kann der Busverkehr (der im Taktverkehr unterwegs ist) genutzt werden. Auch für die Heimreise ist die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel möglich. Die zumutbare Wegzeit von 2,5 Stunden für den einfachen Weg wird ebenfalls nicht überschritten."

Mit Schriftsatz vom 16. Mai 2011 erhob die Bw. gegen diesen Einkommensteuerbescheid 2010 Berufung und begehrte, die gegenständliche Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen. In Erwiderung auf den angefochtenen Bescheid brachte die Bw. Folgendes vor:

""Ich möchte mich nun bei der Berufung in zweiter Instanz auf ein früher ergangenes positives Urteil des UFS in einem ähnlichen Fall stützen und mich jener zugrunde liegender Argumentation für das große Pendlerpauschale bedienen, die wie folgt lautet:

*"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.*

*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.**"*

Darstellung meiner Situation:

#### **Arbeitsweg mit Kfz**

Gemessene Fahrzeit (einfache Wegstrecke = 50 km)

**32 Minuten**

#### **Arbeitsweg mit öffentlichen Verkehrsmitteln**

##### Hinweg

Fußweg von der Wohnung zum Bahnhof X-HD

6 Minuten

Zugfahrt (Abfahrt 05:49 / Ankunft 07:14) - gemäß SBB-Fahrplan

85 Minuten

Fußweg vom Bahnhof Y zur Arbeitsstätte

16 Minuten

##### **Zeitaufwand**

**107 Minuten**

##### Rückweg

Fußweg von der Arbeitsstätte zum Bahnhof Y

16 Minuten

Zugfahrt (Abfahrt 18:18 / Ankunft 20:01) - gemäß SBB-Fahrplan

103 Minuten

Fußweg vom Bahnhof X-HD zur Wohnung

6 Minuten

##### **Zeitaufwand**

**125 Minuten**

Da die Gesamtwegzeit mittels öffentlicher Verkehrsmittel (107 bzw. 125 Minuten) mehr als dreimal so lange dauert wie die Fahrzeit mittels Kfz (32 Minuten) ist die Voraussetzung einer Unzumutbarkeit laut Definition der Regierungsvorlage gegeben, weshalb ich in diesem Berufungsschreiben die Aufhebung des Bescheides des Finanzamtes und gleichzeitig das große Pendlerpauschale beantrage.""

Das Finanzamt legte in der Folge - ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung - die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz (Unabhängiger Finanzsenat) zur Entscheidung vor.

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

Uneinigkeit besteht im konkreten Fall 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 jeweils 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) 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 EStG 1988 genannten Pauschbeträge zu berücksichtigen. Danach beträgt das sog. kleine Pendlerpauschale:

ENTFERNUNG	PAUSCHBETRÄGE ab 1.7.2008 bis 31.12.2010		
	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 bis 31.12.2010		
	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) mehr als die Hälfte der Gesamtfahrtstrecke beträgt, ist die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels unzumutbar. Einer derartigen Aufteilung der einfachen Fahrtstrecke in Verwendung öffentlicher Verkehrsmittel und privater Verkehrsmittel ist daher vor dem Hintergrund des Gesetzeswortlautes "*der halben Fahrtstrecke*" nicht entgegen zu treten; die **Unterstellung** einer optimalen Kombination zwischen Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel entspricht durchaus der An-

ordnung 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 der Bw. (Gde X, D-Gasse xx) ein Fußweg zur Bahnhaltestelle X HD (nach Routenplaner "ViaMichelin" - Gehweg: ca. 0,4 km, 5 min), weiters ÖBB-Zugfahrten von der Bahnhaltestelle X HD nach Bahnhof F (28 Tarif km, 33 min, mit dem Regionalzug) sowie vom Bahnhof F nach Bahnhof B (19 Tarif km, 22 min, mit dem Regionalzug), eine Fahrt mit der SBB-Regionalbahn (5 Tarif km, 4 min) von Bahnhof B nach Bahnhof Y sowie ein Fußweg (nach Routenplaner "ViaMichelin" - Gehweg: ca. 1,4 km, 20 min; siehe dazu auch unter <http://map.search.ch>) vom Bahnhof Y zur Arbeitsstätte der Bw. (Gd Y, I-Straße yy) zu unterstellen.

Bezogen auf die von Bw. angegebenen Arbeitszeiten (mit Schriftsatz vom 2. Mai 2011 gab die Bw. ausdrücklich an, dass sie gleitende Arbeitszeit habe und ihre tägliche Arbeit üblicherweise um 8.00 Uhr beginnt und um 18.00 Uhr endet) war im konkreten Fall daher von folgendem Arbeitsweg der Bw. (Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung) bzw. von folgenden Abfahrts- und Ankunftszeiten (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt) auszugehen [vgl. die Kursbücher des Verkehrsverbundes Vorarlberg, 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:**

*Gehweg von der Wohnung in X ab ca. 5.42 Uhr/Bahnhaltestelle X HD an ca. 5.47 Uhr, Wartezeit (ca. 2 min), ÖBB-Regionalzug Bahnhaltestelle X HD ab 5.49 Uhr/Bahnhof F an 6.30 Uhr, ÖBB-Regionalzug Bahnhof F ab 6.34 Uhr/Bahnhof B an 6.56 Uhr, Weiterfahrt mit der SBB-Regionalbahn Bahnhof B ab 7.10 Uhr/Bahnhof Y an 7.14 Uhr, Fußweg (ca. 20 min) zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte an 7.34 Uhr.*

### **Rückfahrt:**

*Gehweg von der Arbeitsstätte (ab 18.20 Uhr) nach Y Bahnhof (ca. 20 min), Wartezeit, Fahrt mit der SBB-Regionalbahn Bahnhof Y ab 18.45 Uhr/Bahnhof B an 18.50 Uhr, Weiterfahrt mit dem ÖBB-Regionalzug Bahnhof B ab 19.04 Uhr/Bahnhof F an 19.26 Uhr, Umsteige- Wartezeit), ÖBB-Regionalzug Bahnhof F ab 19.30 Uhr/Bahnhaltestelle X HD an 20.01 Uhr, Gehweg zur Wohnung in X (ca. 5 min) an 20.06 Uhr.*

In Anbetracht des Umstandes, dass die Bw. ob ihrer gleitenden Arbeitszeit Arbeitsbeginn und Arbeitsende an die Ankunfts- bzw. Abfahrtszeit des Verkehrsmittel optimal anpassen konnte,

war auf Grund der gegenständlich gegebenen Verkehrsverbindungen davon auszugehen, dass der Bw. im streitgegenständlichen Zeitraum - im Hinblick auf die von ihr glaubwürdig angegebenen Arbeitszeiten - *überwiegend* (an mehr als der Hälfte ihrer 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 Massentransportmitteln wegen tatsächlicher Unmöglichkeit nicht vorliegt.

Die Gewährung des sog. großen Pendlerpauschales ist im Übrigen *ausschließlich nach objektiven Kriterien der Benützungsmöglichkeit des öffentlichen Verkehrsmittels auf mehr als der halben Fahrtstrecke* zu beurteilen.

Die Prüfung, ob Unzumutbarkeit wegen Gehbehinderung vorliegt, erübrigt sich gegenständlich, da die 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) - ca. 55 Kilometer beträgt, dann stünden der 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 der Bw. (Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung) bzw. der Abfahrts- und Ankunftszeiten (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt), wonach sich für die Hin- und Rückfahrt eine einfache Fahrtzeit von 112 Minuten bzw. 106 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.

Zum Vorbringen der Bw., bei Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel werde die dreifache Fahrtzeit mit dem Pkw überschritten, womit die Benützung der Verkehrsmittel unzumutbar sei, ist Folgendes zu sagen:

Das Gesetz definiert den Begriff "Unzumutbarkeit" im Zusammenhang mit der Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel im § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 nicht, weshalb die Frage der Unzumutbarkeit im Wege der Interpretation zu lösen ist. In Übereinstimmung mit der Lehre wird - wie oben bereits dargelegt - in der Verwaltungspraxis (vgl. Lohnsteuerrichtlinien 2002,



Rz 255) seit jeher der unbestimmte Gesetzesbegriff der Zumutbarkeit bzw. Unzumutbarkeit nach der obigen Zeitstaffel, abhängig von der jeweiligen Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, geprüft (vgl. dazu Zorn, in: Hofstätter/Reichel/Fellner/Fuchs/Zorn/Büsser, Die Einkommensteuer, Kommentar, Tz 1 zu § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, Tz 52 zu § 16 EStG 1988). Auch Doralt, EStG<sup>9</sup>, § 16 Tz 106 f, gibt die Zeitstaffel wieder, kritisiert diese jedoch in der darauf folgenden Randzahl, als dem Gesetz nicht entnehmbar. Er verlangt eine einheitliche Auslegung der "Unzumutbarkeit" unabhängig von der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte.

Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage des EStG 1988 (621 BlgNR XVII. GP) zu § 16 gehen davon aus, dass die Benützung eines Massenbeförderungsmittels außer bei tatsächlicher Unmöglichkeit, wenn ein solches also überhaupt nicht vorhanden oder im Bedarfsfall nicht mehr in Betrieb ist, auch dann unzumutbar ist, wenn die Fahrzeit (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt und bis zum Arbeitsbeginn) mit den Massenbeförderungsmitteln mehr als dreimal so lange ist als die Fahrzeit mit dem Kfz. Für den Nahbereich bis 25 km wird allerdings ausdrücklich angemerkt, dass hier die Benützung von Massenbeförderungsmitteln den Erfahrungswerten über die durchschnittliche Fahrtdauer entsprechend auch dann und unabhängig von der bei Benützung eines Kfz erforderlichen Fahrzeit noch zumutbar ist, wenn die Gesamtfahrzeit für die einfache Fahrtstrecke nicht mehr als 90 Minuten beträgt. Ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels auf mehr als der halben Strecke möglich, dann ist laut amtlichen Erläuterungen die für die Klärung der (Un-)Zumutbarkeit maßgebliche Fahrtdauer aus der Gesamtfahrzeit (Kfz und Massenbeförderungsmittel) zu errechnen.

Liegen Wohnung und Arbeitsstätte somit mehr als 25 km von einander entfernt, dann soll nach den Intentionen des Gesetzgebers die gesamte Wegzeit (vom Verlassen der Wohnung bis zum Ankommen an der Arbeitsstätte und umgekehrt) bei Benützung öffentlicher Verkehrsmittel zur Fahrzeit bei Benützung des Kfz in Relation gesetzt werden. Nur wenn diese Verhältnisrechnung eine gegenüber der Fahrzeit mit dem Kfz mehr als dreimal so lange Wegzeit im Falle der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel ergibt, ist nach der Zielsetzung des Gesetzgebers von Unzumutbarkeit im in Rede stehenden Sinn auszugehen. Der Vergleich der Ausführungen in den Gesetzesmaterialien mit den in der Verwaltungspraxis regelmäßig herangezogenen entfernungsabhängig gestaffelten Zumutbarkeitsgrenzen zeigt, dass der historische Gesetzgeber die zeitliche Zumutbarkeitsgrenze nicht anhand von Entfernungen, sondern durch Gegenüberstellung der Fahrzeiten mit öffentlichen Verkehrsmitteln einerseits und Individualverkehrsmittel andererseits ermittelt wissen wollte. Das alleinige Abstellen auf die Relation der Wegzeiten findet allerdings selbst im Bereich der Anwendung von durch die Gesetzesmaterialien aufgestellten Grundsätzen ihre Grenzziehung dort, wo die Gesamtwegzeit bei Benutzung der öffentlichen Verkehrsmittel außerhalb des Nahbereiches von 25 km lediglich

die Dauer von 1,5 Stunden erreicht oder sie sogar unterschreitet. Nachdem der Gesetzgeber diese Fahrtdauer von 90 Minuten für den Nahbereich (bis 25 km) und damit wohl grundsätzlich für zumutbar erachtet, erschiene dem Unabhängigen Finanzsenat die Annahme einer Unzumutbarkeit derselben Fahrtdauer von 90 Minuten nur auf eine weitere Entfernung gegründet als sachlich nicht gerechtfertigt.

Unterstellt man dem Gesetzgeber keine gleichheitswidrige Vorgangsweise, können die Materialien (entgegen dem missverständlichen Wortlaut) wohl nur so verstanden werden, dass generell die Benützung von Massenverkehrsmitteln dann unzumutbar ist, **wenn die Fahrt mit diesen einerseits 90 Minuten (1,5 Stunden) überschreitet und andererseits die Fahrt mit den Massenverkehrsmitteln mehr als drei Mal so lang dauert wie mit dem Auto**. Der Hinweis auf den Nahebereich ist bei diesem Verständnis so zu interpretieren, dass die Materialien eine Zumutbarkeitsgrenze - im Sinne der Förderung des öffentlichen Verkehrs - von 90 Minuten Fahrzeit einziehen wollen und sich das Problem einer kürzeren Fahrzeit als 30 Minuten mit dem PKW - vor dem Hintergrund des vor mehr als 15 Jahren bestanden habenden Autobahn- und Schnellstraßennetzes - nur im Nahebereich stellen könne (UFS 11.05.2007, RV/0258-F/07; UFS 24.04.2009, RV/0090 F/09; VwGH 28.10.2008, 2006/15/0319; Wanke, "Großes" Pendlerpauschale, wenn die Fahrt mit Massenverkehrsmitteln mehr als drei Mal so lang wie die Fahrt mit dem Pkw dauert, in: UFS aktuell 2006, Seiten 306 ff; Ryda/Langheinrich, Behandlung der Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sowie zwischen einem an der Arbeitsstätte begründeten Wohn- und dem Familienwohnsitz, FJ 2006, Seiten 271 ff).

Die von der Bw. täglich zurückzulegende Pendlerstrecke beträgt unbestritten mehr als 25 km.

Hinsichtlich der Fahrtdauer mit dem Pkw auf der als kürzesten Straßenverbindung anzusehenden Strecke zwischen der Wohnung der Bw. und ihrer Arbeitsstätte wurde - bei der Streckenauswahl sind nach höchstrichterlicher Rechtsprechung (VwGH 16.7.1996, 96/17/0002, 0003) öffentliche Interessen, wie die Sicherheit und Flüssigkeit des Verkehrs sowie die Vermeidung von Lärm und Abgasen in Wohngebieten, Bedacht zu nehmen - im berufsgegenständlichen Fall als maßgebliche Vergleichsgröße die Fahrtdauer unter Benützung der Österreichischen und Schweizer Autobahn herangezogen und wurde damit mittels Routenplaner "ViaMichelin" (empfohlene Strecke) als maßgebliche Vergleichsgröße die Fahrtdauer von 34 Minuten bei einer Entfernung von 50 km ermittelt. Damit ermittelt sich im vorliegenden Berufungsfall ein nach den in den Gesetzesmaterialien festgehaltenen Grundsätzen zumutbarer Zeitrahmen von 102 Minuten.

Da im vorliegenden Fall die Gesamtwegzeit (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt 112 Minuten bzw. 106 Minuten) bei Benützung öffentlicher Verkehrsmittel für die einfa-

che Strecke überwiegend 90 Minuten (1,5 Stunden) überschreitet und überwiegend mehr als drei Mal so lang ist wie jene mit dem Pkw, kann von einer auf Grund langer Wegzeiten verwirklichten "Unzumutbarkeit" der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel, die der Gesetzgeber für die Zuerkennung des "großen" Pendlerpauschales voraussetzt, ausgegangen werden und war daher - der Unabhängige Finanzsenat ist in seiner Entscheidungsfindung weder an Richtlinien noch an Erlässe der Finanzverwaltung gebunden - dem diesbezüglichen Berufungsbegehren (Anerkennung des sog. großen Pendlerpauschales nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 für eine einfache Fahrtstrecke von 40 bis 60 km in Höhe von **2.361,00 €**) Folge zu geben.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 16. Juni 2011