

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Gde dn, H-Straße 3a, vertreten durch die Dr. E. Igerz & Co Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, Gde dn, G-Straße 5, vom 2. Dezember 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Fd vom 10. November 2008 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge kurz: Bw.) bezog im Berufungsjahr nichtselbständige Einkünfte als Grenzgänger nach L. Er war dort ganzjährig bei der SA in Gd XX, Se 36, beschäftigt. Sein Wohnsitz befand sich im Berufungsjahr in Gde dn, H-Straße 3a.

Mit seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2007 vom 29. Juni 2008 samt Beilagen begehrte der Bw. ua. unter dem Titel "Pendlerpauschale" die Berücksichtigung von 1.957,00 € [jährlicher Pauschbetrag (sog. großes Pendlerpauschale) gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 für eine einfache Fahrtstrecke ab 40 km] als Werbungskosten.

Das Finanzamt erließ in der Folge den angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2007 vom 10. November 2008. Dabei berücksichtigte es das sog. kleine Pendlerpauschale für eine einfache Fahrtstrecke von 40 bis 60 km mit einem jährlichen Pauschbetrag von 1.030,50 € als Werbungskosten und führte dazu begründend aus, dass dem Bw. an der überwiegenden Zahl der Arbeitstage bei bestmöglicher Kombination von Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel ("Park an Ride") die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels zugemutet und deshalb das große Pendlerpauschale nicht berücksichtigt werden könne.

Mit Schriftsatz vom 2. Dezember 2008 erhab der Bw. gegen diesen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 Berufung, ersuchte, ihm die "Grundlage/Basis für die Berechnung dieser zumutbaren Benützung von öffentlichen Verkehrsmittel" darzulegen und beantragte, das große Pendlerpauschale zu berücksichtigen.

Im Rahmen eines entsprechenden Ergänzungsverfahrens [vgl. Vorhalt des Finanzamtes vom 9. Dezember 2008, wonach der Bw. ersucht wurde, Arbeitsbeginn und Arbeitsende (überwiegend) bekannt zu geben und nachzuweisen und die jeweiligen Verbindungen mit öffentlichen Verkehrsmittel bekannt zu geben] gab der Bw. mit Schriftsatz vom 4. Jänner 2009 Folgendes an:

"Die Verbindungen für die öffentlichen Verkehrsmittel sind wie folgt:

Morgens	Uhrzeit morgens	Abends	Uhrzeit abends
Haustür (zu Fuß)	06:30	Arbeitsort (zu Fuß)	18:05
Bus Abfahrt	06:33	Bus Abfahrt (XX)	18:08
Bus Ankunft	06:38	Bus Ankunft (Sn P)	18:18
Zug Abfahrt (dn Bahnhof)	06:48	Bus Abfahrt	18:20
Zug Ankunft (Fd Bahnhof)	07:09	Bus Ankunft (Fd Bahnhof)	18:53
Zug Abfahrt	07:14	Zug Abfahrt	18:58
Zug Ankunft (Sn P)	07:34	Zug Ankunft (dn Bahnhof)	19:26
Bus Abfahrt	07:40	Bus Abfahrt	19:40
Bus Ankunft (XX)	07:50	Bus Ankunft	19:44
Arbeitsort (zu Fuß)	07:53	Haustür	19:47

Alle Zeiten sind im Idealfall, also ohne Verspätungen.“

Mit Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer 2007 vom 13. Jänner 2008 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab; begründend führte es dabei im Wesentlichen aus, dass das große Pendlerpauschale dann zustehe, wenn dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenverkehrsmittels für die Fahrt zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar sei bzw. wenn die Wegzeit bei Benützung des Massenbeförderungsmittels hinsichtlich der Dauer nicht zumutbar sei. Bei einer Wegstrecke ab 40 km sei dies erst ab 2,5 Stunden der Fall. Laut der Vorhaltsbeantwortung vom 7. Jänner 2009 betrage die Wegzeit morgens eine Stunde und 23 Minuten und abends eine Stunde und 42 Minuten. Somit sei die Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln sowohl möglich als auch zumutbar.

Mit Schreiben vom 11. Februar 2009 beantragte die steuerliche Vertretung im Auftrag des Bw., die gegenständliche Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen; dadurch galt die Berufung wiederum als unerledigt. Im Vorlageantrag begehrte die steuerliche Vertretung, dass der Bescheid wegen sinnwidriger Auslegung einer gesetzlichen Norm als rechtswidrig aufgehoben werde und bei der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit die Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 für

eine Strecke zwischen 40 und 60 km berücksichtigt werde. Unter Vorlage von Fahrplanauskünften sowie einer Abfrage nach Routenplaner "ViaMichelin" wurde dazu noch Folgendes ausgeführt:

"Der Abgabepflichtige arbeitet bei einem Bankinstitut in XX (YY). Der Abgabepflichtige muss aufgrund seiner beruflichen Stellung regelmäßig bis 19.00 Uhr arbeiten - oft wird es auch später. Bei Verwendung eines öffentlichen Verkehrsmittels würde die Wegzeit von XX (Haltestelle P) bis dn, H-Straße 3a rund 115 Minuten dauern (reine Fahrtzeit von der Haltestelle P bis dn 103 bzw 104 Minuten. Unter Berücksichtigung eines Fußweges vom Büro bis zur Haltestelle von rund 10 Minuten ergeben sich 115 Minuten. Angemerkt sei noch, dass es lt Fahrplanauskunft (siehe Beilage) nach 19.02 Uhr keine Verbindung mehr gibt. Die Fahrdauer für die Strecke dn - XX beträgt lt Routenplaner 35 Minuten. Der österreichische Verwaltungsgerichtshof hat in seiner Entscheidung vom 24.09.2008 (GZ 2006/15/0001) den Begriff der Unzumutbarkeit unter Heranziehung der Gesetzesmaterialien wie folgt definiert:

„Ob die Überwindung des Arbeitsweges solcherart dem Steuerpflichtigen zumutbar ist, ist den Materialien zufolge (RV 620 BlgNR XVII. Gp, 75) auf Grund der Fahrtzeiten zu prüfen. Unzumutbarkeit - so die Regierungsvorlage - sind im Vergleich zu einem Kfz jedenfalls mehr als dreimal so lange Fahrtzeiten (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt bzw. bis zum Arbeitsbeginn) mit dem Massenbeförderungsmittel als mit dem eigenen KfZ“

Die dreifache Fahrtzeit des Kfz beträgt bei der gegenständlichen Fahrtstrecke 105 Minuten.

Die Verwendung eines öffentlichen Verkehrsmittels für die Strecke dn XX bzw XX dn ist aus folgenden Gründen unzumutbar:

1. *Die Fahrtstrecke von XX nach dn (Abfahrt 18.32 bzw 19.02) ist unter Einrechnung der Wartezeiten und Fußwege mehr als dreimal so lange wie bei der Verwendung eines Fahrzeugs.*
2. *Der Abgabepflichtige arbeitet regelmäßig bis spät in die Nacht. Nach 19.02 Uhr gibt es lt Fahrplanauskunft keine Verbindung von XX nach dn.“*

Im Rahmen eines weiteren Vorhalteverfahrens (vgl. Schriftsatz des Unabhängigen Finanzsenates vom 17. März 2009) brachte die steuerliche Vertretung des Bw. mit E-Mail vom 23. April 2009 unter Vorlage einer Fahrplanauskunft für die Strecke "XX/Haltestelle P und dn/H Strasse" sowie von manuellen Zeiterfassungslisten für die Monate Jänner bis Dezember 2007 noch vor, dass der Bw. seine Arbeit in der Regel nach 18.00 Uhr beendet habe, sodass in der Regel die Busverbindung um 18.32 Uhr allenfalls jene um 19.02 Uhr in Frage komme. Die reine Fahrtzeit von XX/P bis zum Wohnort des Abgabepflichtigen betrage laut Fahrplan eine Stunde und 39 Minuten. Dazu komme noch der Fußweg vom Arbeitsplatz zur Bushaltestelle, wofür er eine Weg- und Wartezeit von 10 Minuten berücksichtigt habe. Die gesamte Fahrdauer einschließlich der Weg-/Wartezeiten vom Arbeitsort zum Wohnort betrage daher rund eine Stunde und 50 Minuten. Die gesamte Fahrdauer einschließlich der Weg-/Wartezeiten von dn zum Arbeitsplatz betrage unter Berücksichtigung des Fußweges von der Haltestelle zum Arbeitsort (10 Minuten) eine Stunde und 22 Minuten. Es ergebe sich somit in der Regel eine gesamte Wegdauer pro Tag von drei Stunden und 12 Minuten. Laut den

Gesetzesmaterialien zu § 16 EStG sei die Verwendung eines Massenbeförderungsmittels jedenfalls dann unzumutbar, wenn die Fahrtzeit mit dem Massenbeförderungsmittel dreimal so lange dauere wie jene mit dem Kraftfahrzeug. Die Fahrtzeit mit dem Kfz dauere laut Routenplaner 35 Minuten - die dreifache Fahrtzeit betrage eine Stunde und 45 Minuten, sodass für den Weg vom Arbeitsplatz zum Wohnort die Fahrtzeit mit dem öffentlichen Verkehrsmittel mehr als dreimal so lange dauere wie mit dem Kraftfahrzeug. Die Rechtsansicht, dass neben einer Arbeitszeit von täglich acht Stunden oder mehr eine Reisezeit von drei Stunden und 12 Minuten zumutbar sei, sei menschenverachtend und seines Erachtens auch verfassungswidrig. Unter Berücksichtigung von 45 Arbeitswochen müsse der Abgabenpflichtige an 225 Arbeitstagen eine Wegstrecke von jeweils 102 Kilometer zurücklegen (rund 23.000 Kilometer pro Jahr). Die dabei anfallenden Kosten würden bei Ansatz von 0,2 Euro pro Kilometer 4.590,00 € pro Kalenderjahr betragen. Der Verkehrsabsetzbetrag habe im Kalenderjahr 2007 291,00 € betragen. Das "kleine" Pendlerpauschale habe im Kalenderjahr 2007 1.030,50 € betragen. Die tatsächlich anfallenden Kosten für den Fahrtweg seien daher bei der Gewährung des kleinen Pendlerpauschales nur zu einem Bruchteil abgedeckt. Bei der Erzielung von betrieblichen Einkünften könnten Kilometergelder in Höhe von 8.740,00 € als Betriebsausgaben geltend gemacht werden.

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung erwogen:

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 126 bzw. Z 138 EStG 1988 genannten Pauschbeträge zu berücksichtigen. Danach beträgt das sog. kleine Pendlerpauschale:

ENTFERNUNG	PAUSCHBETRÄGE AB 1.1.2006 BIS 30.6.2007			PAUSCHBETRÄGE AB 1.7.2007		
	jährlich	monatlich	täglich	jährlich	monatlich	täglich
ab 20 km	495,00 €	41,25 €	1,38 €	546,00 €	45,50 €	1,52 €
ab 40 km	981,00 €	81,75 €	2,73 €	1.080,00 €	90,00 €	3,00 €
ab 60 km	1.467,00 €	122,75 €	4,08 €	1.614,00 €	134,50 €	4,48 €

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 126 bzw. Z 138 EStG 1988 an Stelle der Pauschbeträge nach lit. b leg. cit. folgende Pauschbeträge (sog. großes Pendlerpauschale) berücksichtigt:

ENTFERNUNG	PAUSCHBETRÄGE AB 1.1.2006 BIS 30.6.2007			PAUSCHBETRÄGE AB 1.7.2007		
	jährlich	monatlich	täglich	jährlich	monatlich	täglich
ab 2 km	270,00 €	22,50 €	0,75 €	297,00 €	24,75 €	0,83 €
ab 20 km	1.071,00 €	89,25 €	2,98 €	1.179,00 €	98,25 €	3,28 €
ab 40 km	1.863,00 €	155,25 €	5,18 €	2.052,00 €	171,00 €	5,70 €
ab 60 km	2.664,00 €	222,00 €	7,40 €	2.931,00 €	244,25 €	8,14 €

Unzumutbarkeit der Benützung von Massenverkehrsmitteln ist nach der Verwaltungspraxis (vgl. Sailer/Bernold/Mertens, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2006, 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:

EINFACHE WEGSTRECKE	ZUMUTBARE WEGZEIT
unter 20 km	1,5 Stunden
ab 20 km	2 Stunden
ab 40 km	2,5 Stunden

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 Anschlägen) 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 153 und 202 f; Schuch, Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Pendler-Pauschale), in: ÖStZ 1988, Seiten 316 ff].

Uneinigkeit besteht im konkreten Fall darüber, ob - wie das Finanzamt glaubt - das sog. kleine Pendlerpauschale nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988 oder - wie vom Bw. beantragt - 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.

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 (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 private 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, EStG⁹, § 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 dieser Überlegungen ist im gegenständlichen Fall für die Zurücklegung der Wegstrecke zwischen der Wohnung des Bw. in dn (H-Straße 3a) und dem Bahnhof dn eine Fahrt mit dem Privat-Pkw (nach Routenplaner „ViaMichelin“: Entfernung: 1,5 km, Zeit: 2 Minuten) bzw. alternativ ein dreiminütiger Fußweg zur Bushaltestelle „dn G-Gasse“ (ca. 100 m; siehe dazu Stadtplan dn unter <http://www.dn.at/ext/stplan/index.html>) mit anschließender Busfahrt nach dn Bahnhof (Landbus, Linien bc und ca), eine ÖBB-Zugfahrt vom Bahnhof dn nach Bahnhof Fd (26 Tarif km; je nach Zuggattung zwischen 14 und 32 Minuten) und die Nutzung des L-Busses (Linie ad; für die Rückfahrt alternativ auch die Linien ac, ab und bc) von Fd Bahnhof nach XX P (ca. 15 km nach Routenplaner „ViaMichelin“; 36 min) sowie ein Fußweg von der Bushaltestelle XX P zur Arbeitsstätte (ca. 250 m, ca. 5 Minuten; siehe dazu auch Vorhaltsbeantwortung des Bw. vom 4. Jänner 2009 sowie Ortsplan XX unter <http://www.XX.li/ortsplan.aspx>) zu unterstellen.

Bezogen auf die Dienstzeiten des Bw. im Berufungsjahr (lt. vorgelegter manueller Zeiterfassungslisten für die Monate Jänner bis Dezember 2007 bewegten sich die Arbeitsbeginn- bzw. Arbeitsendezeiten des Bw. überwiegend zwischen 8.00 Uhr und 8.35 Uhr bzw. zwischen 17.35 Uhr und 18.55 Uhr; der Bw. hatte gleitende Arbeitszeit) 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) auszugehen [vgl. die Kursbücher des Verkehrsverbundes Vorarlberg, Fahrplan 06/07 (gültig vom 10. Dezember 2006 bis 8. Dezember 2007) sowie Fahrplan 07/08 (gültig vom 9. Dezember 2007 bis 13. Dezember 2008); HaCon Fahrplanauskunft, Fahrpläne: ÖBB 2007 sowie ÖBB 2007/2008; Abfrage unter <http://www.vmobil.at/>; siehe zB auch zum Fahrplan L für 2008-2009 unter http://www.lba.li/no_cache/fahrplan-liniennetz.html]:

Hinfahrt:

- Privat-Pkw Wohnung in dn ab ca. 6.15 Uhr/Bahnhof dn an 6.17 Uhr, Park- bzw. Umsteigezeit ca. 5 Minuten [alternativ: Fußweg (ca. 3 Minuten) von der Wohnung ab 5.58 Uhr zur Bushaltestelle "dn G-Gasse" mit anschließender Landbusfahrt (Linie bc) ab 6.03 Uhr/dn Bahnhof an 6.08 Uhr, Umsteige- bzw. Wartezeit], ÖBB-Rex dn Bahnhof ab 6.22 Uhr/Bahnhof Fd an 6.43 Uhr, Weiterfahrt mit dem L-Bus (Linie ad, Fd-Sw-Nn-XX) Fd Bahnhof ab 6.50 Uhr/XX P an 7.26(7.24) Uhr, Fußweg (ca. 5 Minuten) ab XX P zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte an 7.31(7.29) Uhr;
- Privat-Pkw Wohnung in dn ab ca. 6.55 Uhr/Bahnhof dn an 6.57 Uhr, Park- bzw. Umsteigezeit ca. 5 Minuten [alternativ: Fußweg (ca. 3 Minuten) von der Wohnung ab 6.43 Uhr zur Bushaltestelle "dn G-Gasse" mit anschließender Landbusfahrt (Linie ca) ab 6.48 Uhr/dn Bahnhof an 6.53 Uhr, Umsteige- bzw. Wartezeit], ÖBB-EC dn Bahnhof ab 7.03(7.00) Uhr/Bahnhof Fd an 7.17 Uhr, Weiterfahrt mit dem L-Bus (Linie ad, Fd-Sw-Nn-XX) Fd Bahnhof ab 7.20 Uhr/XX P an 7.56(7.54) Uhr, Fußweg (ca. 5 Minuten) ab XX P zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte an 8.01(7.59) Uhr;
- Privat-Pkw Wohnung in dn ab ca. 7.15 Uhr/Bahnhof dn an 7.17 Uhr, Park- bzw. Umsteigezeit ca. 5 Minuten [alternativ: Fußweg (ca. 3 Minuten) von der Wohnung ab 6.58 Uhr zur Bushaltestelle "dn G-Gasse" mit anschließender Landbusfahrt (Linie bc) ab 7.03 Uhr/dn Bahnhof an 7.08 Uhr, Umsteige- bzw. Wartezeit], ÖBB-Rex dn Bahnhof ab 7.22 Uhr/Bahnhof Fd an 7.43 Uhr, Weiterfahrt mit dem L-Bus (Linie ad, Fd-Sw-Nn-XX) Fd Bahnhof ab 7.50 Uhr/XX P an 8.26(8.24) Uhr, Fußweg (ca. 5 Minuten) ab XX P zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte an 8.31(8.29) Uhr.

Rückfahrt:

- Fußweg (ca. 5 Minuten) Arbeitsstätte zur Bushaltestelle XX P ab 17.25 Uhr, Wartezeit bis 17.32 Uhr, L-Bus (Linie ad, XX-Nn-Sw-Fd) XX P ab 17.32 Uhr/Fd Bahnhof an 18.08(18.07) Uhr, Wartezeit und Weiterfahrt mit ÖBB-Regionalzug Bahnhof Fd ab 18.28 Uhr/dn Bahnhof an 18.56 Uhr, Umsteigezeit auf Pkw ca. 5 Minuten, Privat-Pkw Bahnhof dn ab 19.01 Uhr/Wohnung des Bw. in dn an 19.03 Uhr [alternativ ab Bahnhof dn: Umsteigen mit anschließender Weiterfahrt mit dem Landbus (Linie ca) dn Bahnhof ab 19.05 Uhr/dn G-Gasse an 19.09 Uhr, Fußweg (ca. 3 Minuten) von der Bushaltestelle "dn G-Gasse" mit Ankunft in der Wohnung um 19.12 Uhr];
- Fußweg (ca. 5 Minuten) Arbeitsstätte zur Bushaltestelle XX P ab 17.55 Uhr, Wartezeit bis 18.02 Uhr, L-Bus (Linie ad, XX-Nn-Sw-Fd) XX P ab 18.02 Uhr/Fd Bahnhof an 18.38(18.37) Uhr, Weiterfahrt mit ÖBB-EC Bahnhof Fd ab 18.44 Uhr/dn Bahnhof an 19.01 Uhr, Umsteigezeit auf Pkw ca. 5 Minuten, Privat-Pkw Bahnhof dn ab 19.06 Uhr/Wohnung des Bw. in dn an 19.08 Uhr [alternativ ab Bahnhof dn: Umsteigen mit anschließender Weiterfahrt mit dem Landbus (Linie ca) dn Bahnhof ab 19.05 Uhr/dn G-Gasse an 19.09 Uhr, Fußweg (ca. 3 Minuten) von der Bushaltestelle "dn G-Gasse" mit Ankunft in der Wohnung um 19.12 Uhr];
- Fußweg (ca. 5 Minuten) Arbeitsstätte zur Bushaltestelle XX P ab 18.25 Uhr, Wartezeit bis 18.32 Uhr, L-Bus (Linie ad, XX-Nn-Sw-Fd) XX P ab 18.32 Uhr/Fd Bahnhof an 19.08(19.07) Uhr, Wartezeit und

Weiterfahrt mit ÖBB-Regionalzug Bahnhof Fd ab 19.28 Uhr/dn Bahnhof an 19.56 Uhr, Umsteigezeit auf Pkw ca. 5 Minuten, Privat-Pkw Bahnhof dn ab 20.01 Uhr/Wohnung des Bw. in dn an 20.03 Uhr [alternativ ab Bahnhof dn: Umsteigen mit anschließender Weiterfahrt mit dem Landbus (Linie ca) dn Bahnhof ab 20.05 Uhr/dn G-Gasse an 20.09 Uhr, Fußweg (ca. 3 Minuten) von der Bushaltestelle "dn G-Gasse" mit Ankunft in der Wohnung um 20.12 Uhr];

- Fußweg (ca. 5 Minuten) Arbeitsstätte zur Bushaltestelle XX P ab 18.55 Uhr, Wartezeit bis 19.02 Uhr, L-Bus (Linie ad, XX-Nn-Sw-Fd) XX P ab 19.02 Uhr/Fd Bahnhof an 19.38(19.37) Uhr, Wartezeit und Weiterfahrt mit ÖBB-Regionalzug Bahnhof Fd ab 19.58 Uhr/dn Bahnhof an 20.26 Uhr, Umsteigezeit auf Pkw ca. 5 Minuten, Privat-Pkw Bahnhof dn ab 20.31 Uhr/Wohnung des Bw. in dn an 20.33 Uhr [alternativ ab Bahnhof dn: Umsteigen mit anschließender Weiterfahrt mit dem Landbus (Linie bc) dn Bahnhof ab 20.35 Uhr/dn G-Gasse an 20.39 Uhr, Fußweg (ca. 3 Minuten) von der Bushaltestelle "dn G-Gasse" mit Ankunft in der Wohnung um 20.42 Uhr].

Angesichts dieser Verkehrsverbindungen gelangte der Unabhängige Finanzsenat (UFS) 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. Abschließend sei noch erwähnt, dass die Gewährung des sog. großen Pendlerpauschales ausschließlich nach objektiven Kriterien der Benützungsmöglichkeit des öffentlichen Verkehrsmittels zu beurteilen ist.

Dem Einwand der steuerlichen Vertretung im Vorlageantrag, wonach der Bw. regelmäßig bis 19.00 Uhr arbeiten müsse, es oft auch später werde und es nach 19.02 Uhr lt. Fahrplanauskunft keine Verbindung von XX nach dn mehr gebe, ist zu entgegnen, dass damit allein schon auf Grund des Überwiegensgrundsatzes nichts gewonnen ist; es wird dabei auf die vorgelegten manuellen Zeiterfassungslisten für die Monate Jänner bis Dezember 2007 verwiesen, aus denen sich zweifelsfrei ergab, dass die Arbeitsbeginn- bzw. Arbeitsendezeiten des Bw. überwiegend zwischen 8.00 Uhr und 8.35 Uhr bzw. zwischen 17.35 Uhr und 18.55 Uhr lagen. Notwendig wäre die Feststellung gewesen, dass an *mehr* als der Hälfte seiner Arbeitstage tatsächlich die Arbeitszeit so geartet war, dass die Benützung des Massenbeförderungsmittels zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht möglich, somit nicht zumutbar war. Gegenständlich konnte vom Bw. jedoch nicht entsprechend nachgewiesen werden, dass ihm *überwiegend* die Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels bei der An- bzw. Heimfahrt unmöglich gewesen wäre. In diesem Zusammenhang ist auch zu berücksichtigen, dass dem Bw. im Berufungsjahr sehr wohl täglich auch nach 19.00 Uhr folgende Verbindungen mit öffentlichen Verkehrsmitteln zur Verfügung standen:

- Fußweg (ca. 5 Minuten) Arbeitsstätte zur Bushaltestelle XX P ab 19.00 Uhr, Wartezeit bis 19.08 Uhr, L-Bus (Linie ab, Ss-Ba-XX-Sn-Bs) XX P ab 19.08 Uhr/Sn P an 19.18 Uhr mit Umsteigen auf L-Bus (Linie bc, Bs-Sn-En-Mn-Fd) Sn P ab 19.20 Uhr/Fd Bahnhof an 19.54 Uhr, Weiterfahrt mit ÖBB-Regionalzug Bahnhof Fd ab 19.58 Uhr/dn Bahnhof an 20.26 Uhr, Umsteigezeit auf Pkw ca. 5 Minuten, Privat-Pkw Bahnhof dn ab 20.31 Uhr/Wohnung des Bw. in dn an 20.33 Uhr [alternativ ab Bahnhof dn: Umsteigen mit anschließender Weiterfahrt mit dem Landbus (Linie bc) dn Bahnhof ab 20.35 Uhr/dn G-Gasse an 20.39 Uhr, Fußweg (ca. 3 Minuten) von der Bushaltestelle "dn G-Gasse" mit Ankunft in der Wohnung um 20.42 Uhr];
- Fußweg (ca. 5 Minuten) Arbeitsstätte zur Bushaltestelle XX P ab 19.30 Uhr, Wartezeit bis 19.38 Uhr, L-Bus (Linie ab, Ss-Ba-XX-Sn-Bs) XX P ab 19.38 Uhr/Sn P an 19.48 Uhr mit Umsteigen auf L-Bus (Linie bc, Bs-Sn-En-Mn-Fd) Sn P ab 19.50 Uhr/Fd Bahnhof an 20.24 Uhr, Wartezeit und Weiterfahrt mit ÖBB-EC Bahnhof Fd ab 20.42 Uhr/dn Bahnhof an 20.55 Uhr, Umsteigezeit auf Pkw ca. 5 Minuten, Privat-Pkw Bahnhof dn ab 21.00 Uhr/Wohnung des Bw. in dn an 21.02 Uhr [alternativ ab Bahnhof dn: Umsteigen mit anschließender Weiterfahrt mit dem Landbus (Linie ca) dn Bahnhof ab 21.05 Uhr/dn G-Gasse an 21.09 Uhr, Fußweg (ca. 3 Minuten) von der Bushaltestelle "dn G-Gasse" mit Ankunft in der Wohnung um 21.12 Uhr];
- Fußweg (ca. 5 Minuten) Arbeitsstätte zur Bushaltestelle XX P ab 20.00 Uhr, Wartezeit bis 20.08 Uhr, L-Bus (Linie ab, Ss-Ba-XX-Sn-Bs) XX P ab 20.08 Uhr/Sn P an 20.18 Uhr mit Umsteigen auf L-Bus (Linie bc, Bs-Sn-En-Mn-Fd) Sn P ab 20.20 Uhr/Fd Bahnhof an 20.54 Uhr, Weiterfahrt mit ÖBB-Regionalzug Bahnhof Fd ab 20.58 Uhr/dn Bahnhof an 21.26 Uhr, Umsteigezeit auf Pkw ca. 5 Minuten, Privat-Pkw Bahnhof dn ab 21.31 Uhr/Wohnung des Bw. in dn an 21.33 Uhr [alternativ ab Bahnhof dn: Umsteigen mit anschließender Weiterfahrt mit dem Landbus (Linie bc) dn Bahnhof ab 21.35 Uhr/dn G-Gasse an 21.39 Uhr, Fußweg (ca. 3 Minuten) von der Bushaltestelle "dn G-Gasse" mit Ankunft in der Wohnung um 21.42 Uhr];
- Fußweg (ca. 5 Minuten) Arbeitsstätte zur Bushaltestelle XX P ab 21.00 Uhr, Wartezeit bis 21.08 Uhr, L-Bus (Linie ab, Ss-Ba-XX-Sn-Bs) XX P ab 21.08 Uhr/Sn P an 21.18 Uhr mit Umsteigen auf L-Bus (Linie bc, Bs-Sn-En-Mn-Fd) Sn P ab 21.20 Uhr/Fd Bahnhof an 21.54 Uhr, Weiterfahrt mit ÖBB-Regionalzug Bahnhof Fd ab 21.58 Uhr/dn Bahnhof an 22.26 Uhr, Umsteigezeit auf Pkw ca. 5 Minuten, Privat-Pkw Bahnhof dn ab 22.31 Uhr/Wohnung des Bw. in dn an 22.33 Uhr [alternativ ab Bahnhof dn: Umsteigen mit anschließender Weiterfahrt mit dem Landbus (Linie bc) dn Bahnhof ab 22.35 Uhr/dn G-Gasse an 22.39 Uhr, Fußweg (ca. 3 Minuten) von der Bushaltestelle "dn G-Gasse" mit Ankunft in der Wohnung um 22.42 Uhr];
- Fußweg (ca. 5 Minuten) Arbeitsstätte zur Bushaltestelle XX P ab 21.30 Uhr, Wartezeit bis 21.38 Uhr, L-Bus (Linie ab, Ss-Ba-XX-Sn-Bs) XX P ab 21.38 Uhr/Sn P an 21.48 Uhr mit Umsteigen auf L-Bus (Linie bc, Bs-Sn-En-Mn-Fd) Sn P ab 21.50 Uhr/Fd Bahnhof an 22.24 Uhr, Wartezeit und Weiterfahrt mit ÖBB-EC Bahnhof Fd ab 22.42 Uhr/dn Bahnhof an 22.55 Uhr, Umsteigezeit auf Pkw ca. 5 Minuten, Privat-Pkw Bahnhof dn ab 23.00 Uhr/Wohnung des Bw. in dn an 23.02 Uhr [alternativ ab Bahnhof dn: Umsteigen mit anschließender Weiterfahrt mit dem Landbus (Linie bc) dn Bahnhof ab 23.05 Uhr an 23.35 Uhr, Fußweg (ca. 3 Minuten) von der Bushaltestelle "dn G-Gasse" mit Ankunft in der Wohnung um 23.42 Uhr];

Umsteigen mit anschließender Weiterfahrt mit dem Landbus (Linie ca) dn Bahnhof ab 23.05 Uhr/dn G-Gasse an 23.09 Uhr, Fußweg (ca. 3 Minuten) von der Bushaltestelle “dn G-Gasse“ mit Ankunft in der Wohnung um 23.12 Uhr],

- *Fußweg (ca. 5 Minuten) Arbeitsstätte zur Bushaltestelle XX P ab 22.00 Uhr, Wartezeit bis 21.08 Uhr, L-Bus (Linie ab, Ss-Ba-XX-Sn-Bs) XX P ab 22.08 Uhr/Sn P an 22.18 Uhr mit Umsteigen auf L-Bus (Linie bc, Bs-Sn-En-Mn-Fd) Sn P ab 22.20 Uhr/Fd Bahnhof an 22.54 Uhr, Weiterfahrt mit ÖBB-Regionalzug Bahnhof Fd ab 22.58 Uhr/dn Bahnhof an 23.26 Uhr, Umsteigezeit auf Pkw ca. 5 Minuten, Privat-Pkw Bahnhof dn ab 23.31 Uhr/Wohnung des Bw. in dn an 23.33 Uhr;*
- *Fußweg (ca. 5 Minuten) Arbeitsstätte zur Bushaltestelle XX P ab 22.50 Uhr, Wartezeit bis 22.58 Uhr, L-Bus (Linie ac Ss-Sw I) XX P ab 22.58 Uhr/Sn P an 23.08 Uhr mit Umsteigen auf L-Bus (Linie bc, Bs-Sn-En-Mn-Fd) Sn P ab 23.20 Uhr/Fd Bahnhof an 23.54 Uhr, Weiterfahrt mit ÖBB-Regionalzug Bahnhof Fd ab 23.58 Uhr/dn Bahnhof an 0.26 Uhr, Umsteigezeit auf Pkw ca. 5 Minuten, Privat-Pkw Bahnhof dn ab 0.31 Uhr/Wohnung des Bw. in dn an 0.33 Uhr.*

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 Benutzung 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. 44 Kilometer beträgt, dann stünde dem Bw. nach der oben dargestellten, der einheitlichen Verwaltungsübung dienenden Verwaltungspraxis für deren Zurücklegung zweieinhalb Stunden zur Verfügung.

Bezogen auf diese Verwaltungspraxis kann entsprechend der obigen Darstellung des Arbeitsweges des Bw. (Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung) bzw. der Abfahrts- und Ankunftszeiten (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt), wonach sich für die Hinfahrt eine einfache Fahrzeit von max. 76 Minuten (bei alternativer Berücksichtigung des Fußweges bzw. des Landbusses zwischen “dn G-Gasse“ und “dn Bahnhof“ von max. 93 Minuten) und für die Rückfahrt von max. 98 Minuten (bei alternativer Berücksichtigung des Landbusses zwischen “dn Bahnhof“ und “dn G-Gasse“ bzw. des Fußweges von max. 107 Minuten) ergibt, und unter Berücksichtigung der gleitenden Arbeitszeit des Bw. 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.

Dem Vorbringen der steuerlichen Vertretung des Bw., bei Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel werde die dreifache Fahrzeit mit dem Pkw überschritten, womit die Benützung der Verkehrsmittel unzumutbar sei, ist Folgendes zu erwidern:

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, EStG⁹, § 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 Fahrtzeit 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 Fahrtzeit 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 Fahrtzeit 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 Fahrtzeit von 90 Minuten nur auf eine weitere Entfernung begründet 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 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 Fahrtzeit auf der als *kürzesten* Straßenverbindung anzusehenden Strecke ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates - 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 berufungsgegenständlichen Fall als maßgebliche Vergleichsgröße vernünftigerweise die Fahrtzeit unter Benützung der Autobahnauffahrt bzw. -abfahrt dn Süd (statt über dn Nord) über dn Rohrbach (An der Furt) heranzuziehen und wurde damit mittels Routenplaner „ViaMichelin“ als maßgebliche Vergleichsgröße die Fahrtzeit von 43 Minuten bei einer Entfernung von 49 km (ausgehend von

der kürzesten Strecke lt. Routenplaner von 41 km ergäbe sich im Übrigen eine Fahrtzeit von einer Stunde und sechs Minuten) ermittelt. Damit ermittelt sich im vorliegenden Berufungsfall ein nach den in den Gesetzesmaterialien festgehaltenen Grundsätzen zumutbarer Zeitrahmen von 129 Minuten. In diesem Zusammenhang sei auch noch erwähnt, dass bei Heranziehung der vom Routenplaner „empfohlenen“ Strecke „Wohnung - Arbeitsstätte“ (über die Autobahn-auffahrt bzw. -abfahrt dn Nord; die steuerliche Vertretung geht in diesem Zusammenhang im Übrigen fälschlicherweise von einer Fahrstrecke „Wohnung - XX Ortsmitte“ aus) sich eine Fahrtzeit von 39 Minuten bei einer Entfernung von 52 km und sich damit ein zumutbarer Zeitrahmen von 117 Minuten ergäbe.

Da im vorliegenden Fall die Gesamtwegzeit (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt) bei Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel für die einfache Strecke max. 98 Minuten (bei alternativer Berücksichtigung des Landbusses zwischen der Wohnung des Bw. und dem Bahnhof dn von max. 107 Minuten) beträgt, kann, zumal diese nicht mehr als drei Mal so lang ist wie jene mit dem Pkw (dies auch bei Heranziehung der vom Routenplaner „empfohlenen“ Pkw-Strecke), von einer auf Grund langer Wegzeiten verwirklichten „*Unzumutbarkeit*“ der Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel auch dann nicht ausgegangen werden, wenn die oben zitierten amtlichen Erläuterungen zur Beurteilung des gegenständlichen Berufungsfalles herangezogen werden.

Angesichts dieser Ausführungen kann im Berufungsfall von der Erfüllung des Tatbestandes „*Unzumutbarkeit*“, den der Gesetzgeber für die Zuerkennung des „großen“ Pendlerpauschales voraussetzt, keine Rede sein.

Soweit im Übrigen verfassungsrechtliche Bedenken zum Ausdruck gebracht wurden, ist darauf zu verweisen, dass die Überprüfung von Gesetzen auf ihre Verfassungskonformität unter Bedachtnahme auf Art. 144 Abs. 1 B-VG grundsätzlich nicht den Verwaltungsbehörden, sondern dem Verfassungsgerichtshof obliegt. Der Unabhängige Finanzsenat ist daher an die geltenden einfachgesetzlichen Bestimmungen - unabhängig von deren Verfassungskonformität - gebunden.

Es war daher - gerade auch im Sinne einer gleichmäßigen Besteuerung aller Steuerpflichtigen - spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 24. April 2009