

GZ. RV/0126-I/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2002 entschieden:

Der Berufung wird im Umfang der Berufungsvorentscheidung vom 22.1.2004 teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind der Berufungsvorentscheidung vom 22.1.2004 zu entnehmen, die insoweit einen Teil dieses Bescheidspruches darstellt.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die in A. wohnhafte Bw. bezieht nichtselbständige Einkünfte aus der Tätigkeit als Direktorin an einer Studieneinrichtung in B. In der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für 2002 machte sie neben sonstigen Werbungskosten in Höhe von 827,84 € in der Rubrik "Pendlerpauschale" das Kilometergeld für 15.000 gefahrene Kilometer, somit 5.340 €, geltend. Mit dem angefochtenen Bescheid betreffend Einkommensteuer 2002 vom 7. Mai 2003 verwehrte das Finanzamt den geltend gemachten Kraftfahrzeugkosten die Anerkennung als Werbungskosten und gewährte statt dessen lediglich das kleine Pendlerpauschale in Höhe von 10.560 S bzw. umgerechnet 767,42 €. Zur Begründung verwies die Behörde auf den am 12.4.2002 ergangenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001, in dem ausgeführt wurde, dass die Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag abgegolten werden. Unter gewissen Voraussetzungen bestehe zusätzlich Anspruch auf das kleine oder große Pendlerpauschale, tatsächliche Fahrtkosten könnten jedoch nicht geltend gemacht werden. Das kleine Pendlerpauschale stehe zu, wenn die Benützung eines Massenverkehrsmittels zumutbar ist.

Mit Schriftsatz vom 15. Mai 2003 legte die Bw. das Rechtsmittel der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2002 ein und begründete dieses damit, dass vom Dienstgeber mittlerweile das große Kraftfahrzeugpauschale für die Fahrten von der Heimatstadt A. in den Dienstort B. und zurück zuerkannt worden sei. Da sich die dienstliche Situation seit drei Jahren nicht geändert habe, beantrage sie, das große Kraftfahrzeugpauschale für das Kalenderjahr 2002 zu berücksichtigen. Sämtliche Angaben bezüglich der Dienstzeiten, Fahrzeiten und Gehzeiten lägen beim Dienstgeber. Mit Schreiben vom 7. Juli 2003 reichte die Bw. die Kopie der Rückseite des beim Dienstgeber eingereichten Ansuchens um Zuerkennung des großen Pendlerpauschales sowie eines Ausdruckes einer Fahrplanauskunft der ÖBB bei. Demnach wurde der Antrag auf Zuerkennung des großen Pendlerpauschales von der Bw. mit einer handschriftlich angefügten Aufstellung wie folgt begründet:

Dienstschluss in B.	16.30	
ÖBB ab B.	17.32	62 min
B. – C.		36 min
C. an	18.08	
Linie X. C. – A.	18.30	22 min
Ankunft A. – Bushaltestelle -A	18.55	25 min

Bushaltestelle -A – Wohnadresse	10 min
	155 min = 2 h 35 min

Mit Schriftsatz vom 28. Oktober 2003 hielt das Finanzamt der Bw. vor, dass bei der sich aus den Angaben der Bw. zum Vorjahr und einer Routenplanerabfrage ergebenden zurückzulegenden Fahrtstrecke von 45 km nach der Verwaltungspraxis eine zumutbare Anfahrtszeit von 2,5 Stunden anzunehmen sei. Nach der Auskunft des Dienstgebers sei die Bw. an keine starre Arbeitszeit gebunden und die Fahrzeit mit den öffentlichen Verkehrsmitteln Zug und Bus betrage zwischen 1 Stunde und 1 Stunde 10 Minuten. Die Darstellung der Rückfahrt mit 2 Stunden 35 Minuten sei realitätsfremd, da die Behauptung einer Wartefrist von 62 Minuten auf die Abfahrt des Zuges bei Bestehen einer variablen Dienstzeit nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens entspreche. Es werde daher beabsichtigt, lediglich das kleine Pendlerpauschale mit 768,-- € zu berücksichtigen.

Die Bw. nahm zu diesem Bedenkenvorhalt mit Schreiben vom 16. November 2003 Stellung und führte ergänzend aus, dass sie als Direktorin ihren Dienst am Morgen mit Schulbeginn anzutreten habe und sich danach auch das Ende der Diensttätigkeit am jeweiligen Tag richte. Vereinzelt gäbe es Ausnahmen wie z.B. Termine beim Dienstgeber. Ansonsten wäre es der Bw. völlig neu, dass sie ihre Dienstzeiten flexibel gestalten könnte. Sie fahre Mittag nicht nach Hause, sondern arbeite durch, da die Fahrt in den Heimatort zu weit wäre. Somit sei klar, dass der angegebene Dienstschluss gerechtfertigt sei. Das Ansinnen, sie sollte die Dienstzeiten nach günstigen Zugzeiten festlegen, könne nicht nachvollzogen werden. Sie habe die Bus- und Zugzeiten sowie Wegstrecken von und zu den öffentlichen Verkehrsmitteln ordnungsgemäß angegeben und für den Antrag den Ratgeber des Finanzamtes verwendet.

Daraufhin stellte das Finanzamt an den Dienstgeber das Auskunftsersuchen vom 27.11.2003 betreffend die Dienstzeitregelungen mit der Bw.. Mit Schriftsatz vom 4. Dezember 2003 beantwortete der Dienstgeber das Auskunftsersuchen und gab bekannt, dass die Dienstzeiten der Bw. im Ausmaß fix geregelt sei. Die Direktorentätigkeit zähle als Vollbeschäftigung, wobei 20 Lehrerstunden 40 Verwaltungsstunden entsprächen, und zudem halte die Bw. Vorlesungen im Ausmaß von 4,5 Schulstunden. Die zeitliche Einteilung der Arbeit und somit auch der Dienstbeginn für die Direktorin am Morgen obliege der Schuldirektion. Üblicherweise seien Direktorinnen und Direktoren spätestens ab Unterrichtsbeginn an ihrer Schule, sofern sie nicht auswärtige Dienstverpflichtungen wie Direktorenkonferenzen, Prüfungsvorsitze an anderen

Schulen usw. zu erledigen hätten, wofür es Stellvertreter gäbe. Hinsichtlich der Beginnzeiten könnten aus einem jeweils besonderen dienstlichen Grund oder auch privaten Grund im Bereich der Bediensteten, soweit mit dem Dienst vereinbar, besondere Vereinbarungen getroffen werden. Im Fall der Bw. bestehe jedoch keine besondere Vereinbarung. Die Bw. wohne in A. Es obliege ihrer Verantwortlichkeit, zeitgerecht und ausreichend als Direktorin und Vortragende in B. anwesend zu sein. Nach der telefonischen Ergänzung vom 11.12.2003 sei Schulbeginn um 8.00 Uhr.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 22. Jänner 2004 entschied das Finanzamt über die Berufung. Dabei trug es dem Berufungsbegehren keine Rechnung, änderte jedoch den angefochtenen Bescheid dahingehend ab, dass anstelle des als kleines Pendlerpauschale angesetzten Betrages von 767,42 € nunmehr der Betrag von 768 € berücksichtigt wurde. Im Anschluss an allgemeine Ausführungen zur Rechtslage führte die Behörde zur Begründung der Entscheidung aus:

"An Sachverhalt ergibt sich, dass Schulbeginn an.. (Studieneinrichtung) lt. Auskunft des ... (Dienstgebers) um 8.00 Uhr ist. Zweifelsfrei ist es Aufgabe einer Direktorin, organisatorische Maßnahmen zum Unterrichtsbeginn, wie zum Beispiel eine Besprechung oder Ausfall einer Lehrperson, die dafür notwendigen Schritte zu setzen. Deshalb wird im konkreten Fall ein Dienstbeginn um 07.45 Uhr mit einer Normalarbeitszeit von acht Stunden unterstellt."

Nach der Verwaltungspraxis kann zudem Unzumutbarkeit der Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels wegen langer Anfahrtszeit vorliegen, wenn sohin die zumutbaren Wegzeiten von 1,5 Stunden unter 20 km, 2 Stunden ab 20 km und 2,5 Stunden ab 40 km einfache Wegstrecke überschritten werden. Die Wegzeit umfasst die Zeit vom Verlassen der Wohnung bis zum Arbeitsbeginn oder vom Verlassen der Arbeitsstätte bis zur Ankunft in der Wohnung.

Die Berechnung der Wegzeit erfolgt unter Zugrundelegung folgender Kombination: Weg Wohnung – Bushaltestelle, Busfahrt A.- C., Zugfahrt C. – B., Weg B. – Schule, und retour.

Dienstbeginn	07.45 Uhr		Dienstbeginn	08.00 Uhr	
<i>Weg Whg-Bus</i>		<i>15 min</i>	<i>Weg Whg-Bus</i>		<i>15 min</i>
<i>Abfahrt A.</i>	<i>06.14</i>		<i>Abfahrt A.</i>	<i>06.56</i>	
<i>Ankunft C.</i>	<i>06.23</i>	<i>9 min</i>	<i>Ankunft C.</i>	<i>07.05</i>	<i>9 min</i>
<i>Abfahrt C.</i>	<i>06.44</i>		<i>Abfahrt C.</i>	<i>07.10</i>	<i>5 min</i>
<i>Ankunft B.</i>	<i>07.19</i>	<i>35 min</i>	<i>Ankunft B.</i>	<i>07.45</i>	<i>35 min</i>
<i>Weg Schule</i>		<i>15 min</i>	<i>Weg Schule</i>		<i>15 min</i>
<i>Summe</i>		<i>95 min</i>	<i>Summe</i>		<i>79 min</i>
 Dienstende	 15.45		 Dienstende	 16.00	

<i>Schule-Zug</i>		<i>15 min</i>	<i>Schule-Zug</i>		<i>15 min</i>
<i>Abfahrt B.</i>	<i>16.07</i>		<i>Abfahrt B.</i>	<i>16.20</i>	
<i>Ankunft C.</i>	<i>16.43</i>	<i>36 min</i>	<i>Ankunft C.</i>	<i>17.18</i>	<i>58 min</i>
<i>Abfahrt Bus</i>	<i>17.06</i>	<i>23 min</i>	<i>Abfahrt Bus</i>	<i>17.43</i>	<i>25 min</i>
<i>Ankunft A.</i>	<i>17.16</i>	<i>10 min</i>	<i>Ankunft A.</i>	<i>17.52</i>	<i>9 min</i>
<i>Weg Bus – Whg</i>		<i>15 min</i>	<i>Weg Bus – Whg</i>		<i>15 min</i>
<i>Summe</i>		<i>99 min</i>	<i>Summe</i>		<i>122 min</i>

Zusammengefaßt ergibt sich, dass nur das kleine Pendlerpauschale in Höhe von 768 € für die Strecke A. – B. zusteht, da auf mehr als der Hälfte des Arbeitsweges ein öffentliches Verkehrsmittel verkehrt und die mögliche Wegzeit von 2,5 Stunden laut obiger Ausführung nicht überschritten wird.“

Daraufhin brachte die Bw. am 30 Jänner 2004 den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz ein und ergänzte das bisherige Vorbringen, indem sie auf die - trotz Vorlage der beim Dienstgeber eingereichten Antragsunterlagen - von der Behörde eingeholte Auskunft des Dienstgebers und die darin zum Ausdruck gebrachte Gewissenhaftigkeit in ihrer Tätigkeit und Richtigkeit der Angaben verwies. Es sei ihr bekannt, dass es genüge, wenn eine Strecke die Dauer von 2,5 Stunden übersteige, sie habe in ihrem Ansuchen die Heimfahrt angegeben. Darüber hinaus seien einige Angaben der in der Berufungsvorentscheidung dargestellten Fahrvarianten unrichtig: Nach Überprüfung im Internet durch den Sohn der Bw. stimmten einige Zugzeiten nicht und die angegebene Buszeit von 9 Minuten könne nicht den Tatsachen entsprechen, da die Linie X. als nächste Station zur Wohnung 22 Minuten für die Strecke nach C. benötige. Des weiteren sei bei der Berechnung durch die Vorinstanz keine Mittagspause berücksichtigt. Die Bw. legte dem Antrag die Kopie jener Seite der Begründung zur Berufungsvorentscheidung bei, welche die Tabelle über die Verbindungsmöglichkeiten mit öffentlichen Verkehrsmitteln enthält. Darin hatte sie unrichtige Angaben gekennzeichnet und korrigierte Abfahrts- und Ankunftszeiten angefügt. Betreffend beide Varianten der Hinfahrt vermerkte die Bw. für die Verbindung zwischen A. und C. eine Fahrdauer von jeweils 28 Minuten gegenüber dem Ansatz von 9 Minuten durch das Finanzamt, die Zugverbindungen der Hinfahrt zwischen C. und B. gab sie abweichend von den erstinstanzlichen Feststellungen (6.44 Uhr – 07.18 Uhr und 07.10 Uhr – 07.45 Uhr) mit 06.52 Uhr – 07.27 Uhr und 07.22 Uhr – 07.57 Uhr an. Bezüglich der Rückfahrten von der Arbeitsstätte setzte die Bw. die Anmerkungen, dass der um 16.07 Uhr von B. nach C.

abfahrende Zug nicht verkehre und der in der zweiten Variante genannte Zug nicht um 16.20 Uhr, sondern erst um 16.24 Uhr von B. abfahre.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG 1988 sind als Werbungskosten auch die Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu berücksichtigen. Für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen gilt:

- a) Diese Ausgaben sind bei einer einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis 20 km grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 und § 57 Abs. 3) abgegolten.
- b) 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 zusätzlich als Pauschbeträge berücksichtigt:

Bei einer Fahrtstrecke von

20 km bis 40 km	384 Euro jährlich
40 km bis 60 km	768 Euro jährlich
über 60 km	1 152 Euro jährlich

- c) Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar, dann werden anstelle der Pauschbeträge nach lit. b folgende Pauschbeträge berücksichtigt:

Bei einer einfachen Fahrtstrecke von

2 km bis 20 km	210 Euro jährlich
20 km bis 40 km	840 Euro jährlich
40 km bis 60 km	1 470 Euro jährlich
über 60 km	2 100 Euro jährlich

Mit dem Verkehrsabsetzbetrag und den Pauschbeträgen nach lit. b und c sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten.

Die 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 v. 16.7.1996, 96/14/0002, 0003). Unter diesem Hintergrund wurde § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG 1988 geschaffen und ist diese Bestimmung daher zu verstehen und auszulegen. Bei Entfernungen zwischen Wohnort und Arbeitsstätte von mehr als 20 km kommt danach, wenn die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel grundsätzlich möglich und auch zumutbar ist, das kleine Pendlerpauschale zur Anwendung kommen. Damit sollen jene Mehraufwendungen abgegolten werden, die Arbeitnehmern auf Grund großer Distanz zwischen Wohnort und Arbeitsstätte (im Vergleich zu Arbeitnehmern, die weniger als 20 km vom Arbeitsplatz entfernt wohnen) zwangsläufig erwachsen. Der Umstand, wonach die Zurücklegung der Wegstrecke bei Benützung öffentlicher Verkehrsmittel längere Zeit in Anspruch nimmt als im Individualverkehr, ist von der zielpolitischen Absicht des Gesetzgebers dabei impliziert und schließt für sich alleine die Zumutbarkeit noch nicht aus (Schuch in ÖStZ 1988, 316). Nur wenn die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumindest hinsichtlich des halben Arbeitsweges nicht möglich oder solcherart nicht zumutbar ist, dass der Arbeitnehmer auf die Verwendung eines Kraftfahrzeuges tatsächlich angewiesen ist, und der Arbeitsweg außerdem mindestens 2 km beträgt, sollen die durch Benützung des Kfz verursachten Mehrkosten auch im Anwendungsbereich des EStG 1988 im Wege der Gewährung des großen Pendlerpauschales weiterhin steuerliche Berücksichtigung finden.

Die Frage, wann die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel zumutbar (Z.6 lit. b leg.cit.) bzw. unter welchen Voraussetzungen sie unzumutbar (Z. 6 lit.c leg.cit.) ist, wird in § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG 1988 nicht näher geregelt und ist somit im Wege der Gesetzesinterpretation zu lösen. Im Interesse einer einheitlichen Verwaltungsübung hat die Verwaltungspraxis daher in der Vergangenheit u.a. zu der in Rede stehenden Norm Auslegungsansätze entwickelt, die in der Folge Aufnahme in die Lohnsteuerrichtlinien (LStR) fanden. Darnach wird die Unzumutbarkeit

wegen langer Anfahrtszeit anhand einer entfernungsabhängigen Zeitstaffel geprüft und vom Überschreiten durchschnittlich als zumutbar angesehener Wegzeiten abhängig gemacht:

unter 20 km	1,5 Stunden
ab 20 km	2 Stunden
ab 40 km	2,5 Stunden

Abgesehen von der Unzumutbarkeit in jenen Fällen, in welchen auf zumindest der einfachen Wegstrecke ein öffentliches Verkehrsmittel überhaupt nicht oder nicht zur erforderlichen Zeit verkehrt, liegen nach der Verwaltungspraxis die Voraussetzungen für das große Pendlerpauschale somit nur dann vor, wenn die vorangeführten Wegzeiten überschritten werden. Die Wegzeit umfasst nach herrschender Lehre (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch EStG 1988, Tz 53 zu § 16; Doralt, EStG⁴, § 16 Tz 108, ÖStZ 1988, 317) 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 usw. Stehen verschiedene öffentliche Verkehrsmittel zur Verfügung, dann ist von der Benützung des schnellsten öffentlichen Verkehrsmittels auszugehen; darüber hinaus ist eine optimale Kombination von Massenbeförderungs- und Individualbeförderungsmittel (z.B. Park an Ride) zu unterstellen, und zwar auch dann, wenn dadurch die Fahrtstrecke länger wird. 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. Wartezeiten zwischen Ankunft bei der Arbeitsstätte und Arbeitsbeginn sind daher idR bei einer gleitenden Arbeitszeit ebenso wenig zu berücksichtigen wie Wartezeiten zwischen Dienstende und Abfahrt des öffentlichen Verkehrsmittels (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch EStG 1988 sowie Doralt, EStG⁴, a.a.O.).

Im vorliegenden Berufungsfall ist in Abänderung des ursprünglichen Antrages auf Berücksichtigung der Kilometergelder für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nunmehr strittig, ob der Bw. das kleine oder große Pendlerpauschale für Fahrtstrecken über 40 km zusteht. Hierzu wurde von der Erstbehörde folgender Sachverhalt festgestellt:

Die von der Berufungswerberin zurückzulegende einfache Pendelstrecke ist – übereinstimmend mit ihren eigenen Angaben zur Vorjahreserklärung - länger als 40 km.

Sowohl für die morgendliche Anfahrt zum Arbeitsplatz als auch die tägliche Rückkehr zum Wohnort stehen öffentliche Verkehrsmittel zur Verfügung, welche die gesamte Fahrtstrecke nahezu völlig abdecken. Die Bw. hat nach Auskunft des Dienstgebers 40 Arbeitsstunden an Verwaltungstätigkeit und 4,5 Vortagsstunden zu leisten. Die Bw. ist frei in der zeitlichen Einteilung der Arbeit, allerdings sind DirektorInnen üblicherweise spätestens ab Unterrichtsbeginn an der Studieneinrichtung anwesend. Nach den Angaben der Bw. im Schreiben vom 16. November 2003 tritt sie ihren Dienst am Morgen mit Schulbeginn an.

In der beigebrachten Kopie des Antrages auf Zuerkennung des großen Pendlerpauschales an den Dienstgeber geht die Bw. vom regelmäßigen Dienstschluss um 16.30 Uhr aus und errechnet die Wegzeit unter Einschluss einer Wartezeit zwischen Dienstende und Abfahrt des öffentlichen Verkehrsmittels (Eisenbahn) von 62 Minuten, einer reinen Fahrzeit von 61 Minuten (Eisenbahn B. – C. 36 Minuten, Bus Linie Y C. – A. 25 Minuten), sowie der Wartezeit auf den Anschluss in C. (22 Minuten) und der Wegzeit von der Bushaltestelle zur Wohnung (10 Minuten) mit 155 Minuten oder 2 Stunden 35 Minuten.

Demgegenüber ermittelte die Erstinstanz die Wegzeiten bei Benutzung der öffentlichen Verkehrsmittel mit den in der vorangeführten Tabelle aufgelisteten Zeiten und gelangte daher zu dem Ergebnis, dass die in der Verwaltungspraxis angenommenen zumutbaren Wegzeiten von 2,5 Stunden bei einer im vorliegenden Fall aufzuwendenden Wegzeit mit 95 bzw. 79 Minuten auf der Hinfahrt und 99 bzw. 122 Minuten auf der Rückfahrt deutlich nicht überschritten sind, weshalb nur das kleine Pendlerpauschale zu gewähren sei.

Die im Vorlageantrag unter nochmaligem Verweis auf die Angaben in dem Antragsangaben ausgeführten Einwendungen gegen diese Entscheidung beziehen sich auf den Sachverhalt, welcher von der Behörde der Entscheidung zu Grunde gelegt wurde. Demnach hätte eine Überprüfung im Internet ergeben, dass Abfahrts- und Ankunftszeiten von Zugverbindungen unrichtig angenommen worden seien, eine Verbindung (zu "Dienstende 15.45" berechnet) nicht bestehen, die geringe Verbindungszeit von 9 Minuten zwischen A. und C. (Hinfahrt) von keinem Bus erreicht werde und die Linie X. als nächste Station zur Wohnung der Bw. für die Verbindung zwischen A. und C. heranzuziehen sei. Darüber hinaus sei bei der Berechnung eines 8-Stunden-Tages durch das Finanzamt noch keine Mittagspause berücksichtigt worden.

Für die Beurteilung, ob im Veranlagungsjahr 2002 die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel zumutbar war, sind jene Wegstrecken heranzuziehen, welche sich bei Verwendung der **im Streitzeitraum** verkehrenden Massenbeförderungsmittel ergäben hätten. Die Überprüfung anhand des Kursbuches der Verkehrsverbund Tirol GmbH und des Auskunftsdienstes HaCon Fahrplanauskunft, Version 1988-2002, Fahrpläne Sommer 2002 und Winter 2002/2003, ergaben, dass im Streitzeitraum hinsichtlich der ÖBB-Verbindungen zwei Zeitbereiche, nämlich jene zwischen 1.1. und 14.12.2002 sowie zwischen 15.12. und 31.12.2002 zu beachten sind. Demnach stimmen die mit 28.10.2003 von der Erstbehörde ermittelten und der Berufungsvorentscheidung zu Grunde gelegten Eisenbahnverbindungen mit den ab 15.12.2002 geführten Verbindungen überein, jene von der Bw. recherchierten Verbindungen entstammen dem zum Zeitpunkt der Internet-Abfrage (Vorlageantrag vom 30.1.2004) gültigen und gegenüber 2002 zum Teil deutlich veränderten Fahrplan. Die Anfrage vom 22.4.2004 an die die Linie X. führende Gesellschaft wurde unter Übermittlung der betreffenden Fahrpläne mit e-mail vom gleichen Tag dahingehend beantwortet, dass im gesamten Jahr 2002 auf der Linie X. folgende Fahrzeiten bestanden:

Richtung A. – C.: 5:47-6:13, 6:17-6:43, 6:35-7:06, ab 6:35 bis 20:05 alle 15 Min.

Richtung C:- A.: von 14:00 bis 19:30 alle 15 Min.

Daraus ergibt sich, dass abweichend von den Angaben im Antrag an den Dienstgeber der Anschluss an den in C. um 18.08 Uhr eintreffenden Zug eine Verbindung mit der Linie X. nicht erst um 18:30 Uhr sondern bereits um 18:15 Uhr zur Verfügung stand. Auch bei Übernahme aller übrigen Antragsangaben ergäbe sich daher durch diese Optimierung bereits eine unter der Zumutbarkeitsgrenze von 2,5 Stunden liegende Gesamtwegzeit.

Auf der Basis der nunmehr vollständigen Unterlagen über die angebotenen Verkehrsmittel im gesamten Streitzeitraum bestanden nachstehende ergänzte bzw. korrigierte Verbindungen mit öffentlichen Verkehrsmitteln. Hinsichtlich der Wegzeiten für die Strecken von und zu den öffentlichen Verkehrsmitteln bei Antritt und Ende der Fahrten wurden unter Einbeziehung der ergänzenden Erhebungen im Rahmen einer Begehung durch die Referentin am 23.4.2004 und nach Vorhalt der Ermittlungsergebnisse am 27.4.2004 folgende Zeitdauern angesetzt:

Wohnung – ÖBB–Bus (Haltestelle -U.)

15 Minuten

Wohnung – Linie X. (Lokalaugenschein)	5 Minuten
Wohnung – A. Bahnhof (tel. Angabe 20.4.2004)	30 Minuten
Linie X. – Wohnung (Antrag an Dienstgeber)	10 Minuten
B. Bahnhof – Studieneinrichtung (Lokalaugenschein)	7 Minuten

Weiters wurde darauf Bedacht genommen, dass die Bw. im Telefonat vom 20.4.2004 darauf hingewiesen hat, dass ihre Tätigkeit als Direktorin den Antritt des Dienstes 15 Minuten vor Unterrichtsbeginn erfordere und die zur Wohnung nächstliegende Haltestelle jene der Linie X. sei. Insoweit daher die Gesamtwegzeiten annähernd gleichlang waren wie jene der ÖBB-Verbindungen (A. von/nach C. mit Eisenbahn oder ÖBB-Bus) wurde dem Argument der nächstgelegenen Haltestelle Rechnung tragend die Verbindungen unter Benutzung der Linie X. herangezogen.

Hinfahrt							
	Sommer 2002 (10.6.2001 – 14.12.2002)			Winter 2002 (ab 15.12.2002)			
Dienstbeginn	7.30 Uhr		8.00 Uhr	7.30 Uhr		8.00 Uhr	
Weg Whg-Bus	5.55		6.30		5.42		6.30
Abfahrt A.	6.10	15	6.35	5	5.47	5	6.35
Ankunft C.	6.30	20	7.06	31	6.13	26	7.06
Abfahrt C.	6.45	15	7.10	4	6.44	31	7.10
Ankunft B.	7.21	36	7.47	37	7.19	25	7.45
Weg Schule	7.28	7	7.54	7		7	7.52
Summe		93		84		94	
							82

Rückfahrt									
Sommer 2002 (10.6.2001 – 14.12.2002)									
Dienstende	14.15 Uhr		15.15 Uhr		16.00 Uhr		17.15 Uhr		18.00 Uhr
Schule-Zug	14.19		15.27		16.02		17.25		18.12
Abfahrt B.	14.26	7	15.34	7	16.09	7	17.32	7	18.19
Ankunft C.	15.02	36	16.10	36	16.45	36	18.08	36	18.55
Abfahrt Bus	15.15	13	16.15	5	17.00	15	18.15	7	19.00
Ankunft A.	15.40	25	16.40	25	17.25	25	18.40	25	19.25
Weg Bus – Whg	15.50	10	16.45	10	17.35	10	18.50	10	19.35
									10

Summe		91		83		93		85		83
--------------	--	-----------	--	-----------	--	-----------	--	-----------	--	-----------

Rückfahrt										
Winter 2002 (ab 15.12.2002)										
Dienstende	14.15 Uhr		15.15 Uhr		16.00 Uhr		17.30 Uhr		18.15 Uhr	
<i>Schule-Zug</i>	14.17		15.25		16.00		17.30		18.25	
<i>Abfahrt B.</i>	14.24	7	15.32	7	16.07	7	17.37	7	18.32	7
<i>Ankunft C.</i>	15.00	36	16.08	36	16.43	36	18.13	36	19.08	36
<i>Abfahrt Bus</i>	15.15	15	16.15	7	17.00	17	18.30	17	19.15	7
<i>Ankunft A.</i>	15.40	25	16.40	25	17.25	25	18.55	25	19.40	25
<i>Weg Bus – Whg</i>	15.50	10	16.50	10	17.35	10	19.05	10	19.50	10
Summe		93		85		95		95		85

Aus der Gegenüberstellung dieser vom Verkehrsverbund Tirol offerierten Beförderungsmöglichkeiten ist klar ersichtlich, dass im Streitzeitraum sowohl für die Fahrten zur Arbeitsstätte als auch die Heimreisen taugliche Verbindungen mit nur einer Umstiegsstelle und durchwegs kurzen Wartezeiten auf die Anschlussbeförderung bestanden haben. Die Strecke zur Arbeitsstätte konnte auch unter Berücksichtigung der in den Erfordernissen der Tätigkeit der Bw. gelegenen besonderen Verhältnisse des früheren Dienstantrittes bei Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel mit einem Zeitaufwand von 1 Stunde 33 Minuten bzw. 1 Stunde 34 Minuten bewältigt werden. Zur Rückreise ist festzustellen, dass ein ausgebauter Taktverkehr mit nur einer Umstiegsstelle in C. und kurzen Wartezeiten bestand. Die Züge von B. verkehrten ab 14 Uhr in Abständen von 68 Minuten, 35 Minuten, 83 Minuten, 47 Minuten nach dem Sommerfahrplan und in Abständen von 68 Minuten, 35 Minuten, 90 Minuten und 55 Minuten nach dem Winterfahrplan. Die Wegzeiten betrugen zwischen 1 Stunde 23 Minuten und 1 Stunde 35 Minuten. Bei der im Sinne der sich aus den Gesetzesmaterialien erschließenden Intention des Gesetzgebers vorauszusetzenden optimalen Gestaltung der gleitenden Dienstzeit war daher die Benutzung der öffentlichen Verkehrsmittel ohne Einschränkung der Einhaltung der Dienstpflichten und unter Vermeidung von Wartezeiten sowohl für die An- als auch für die Rückreise möglich. Nach Auskunft des Dienstgebers vom 19.4.2004 besteht keine Verpflichtung, die Dienstzeit aufzuzeichnen und wird dies auch nicht getan. Das Vorbringen, wonach aus dienstlichen Gründen der Dienstschluss trotz Gleitzeit regelmäßig um 16:30 Uhr, d.h. genau in den Bereich des 90-Minuten-Taktes mit dem Ergebnis einer 62-minütigen Wartezeit oder regelmäßigen Mehrdienstleistung fallend, zu

setzen sei, ist sohin mangels Zeitaufzeichnungen nicht belegt und nachprüfbar. Zu der sich hieraus ergebenden Frage, ob nachmittags in Rücksicht auf die Nutzung öffentlicher Verkehrsmittels flexible Dienstzeiten zur Anwendung kommen könnten bzw. vereinbart seien, gab der Dienstgeber mit Schreiben vom 4.12.2003 zur Auskunft, dass es der Verantwortlichkeit der Bw. obliege, zeitgerecht und ausreichend als Direktorin und Vortragende in der Studieneinrichtung anwesend zu sein. Damit bestätigt sich aber, dass einer Optimierung der Dienstzeiten insbesondere in Rücksicht auf die engen Taktabstände der öffentlichen Verkehrsmittel über den gesamten Nachmittag hin keine wesentlichen dienst- oder dienstrechtlchen Hindernisse entgegenstehen.

Das Zutreffen dieser Ansicht erhärtet sich schließlich auch durch die von der Bw. am 20.4.2004 telefonisch geäußerte Auskunft auf Vorhalt des Umstandes, wonach die Angaben einer täglichen Dienstzeit von 8,25 Stunden (lt. Antrag an den Dienstgeber Dienstzeit 7:45 – 16:30 abzüglich 30 Minuten als Mittagspause lt. Vorlageantrag), somit wöchentlich 41,25 Stunden, in Widerspruch mit dem vom Dienstgeber genannten Dienstausmaß von 44,5 Stunden wöchentlicher Arbeitszeit stünde. Die Bw. sei nämlich nicht gehalten, die gesamte Dienstzeit am Ort der Studieneinrichtung zu verbringen, sondern sie könne – so es die dienstlichen Erfordernisse zuließen – zuweilen auch früher z.B. um 14:00 Uhr den Dienstort verlassen und Teile ihrer Tätigkeit von zu Hause aus erledigen. Wenn sich daher die Überschreitung der der Verwaltungspraxis entsprechenden Zumutbarkeitsgrenze von 2,5 Stunden bei der Heimfahrt im Antrag an den Dienstgeber dadurch errechnet, dass die Gesamtwegzeit für die Heimfahrt unter Außerachtlassung des bestmöglichen Einsatzes der flexiblen Arbeitszeit ermittelt und eine zusätzliche Wartezeit von 55 Minuten (62 Minuten zwischen Dienstschluss und Abfahrt des Zuges in B. abzüglich 7 Minuten Wegzeit zum Bahnhof) in Ansatz gebracht wurde, ist dieses Vorbringen unter Heranziehung der aufgezeigten Grundsätze nicht geeignet, das Vorliegen der Voraussetzungen für das große Pendlerpauschale zu begründen.

Die Richtlinien stellen lediglich Auslegungsbehelfe zum EStG 1988 dar und können über die einkommensteuergesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten weder begründen noch einschränken, bei übereinstimmender Gesetzesauslegung ist eine richtlinienkonforme Entscheidung nicht verwehrt.

Abweichend zu den Vorgaben der Richtlinien betreffend die Zumutbarkeitsgrenzen ist den Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage des EStG 1988 (621 BlgNR XVII. GP) zu § 16 zu entnehmen, 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 Gesamtwegzeit mit den Massenbeförderungsmitteln mehr als dreimal so lange ist als die Fahrzeit mit dem Kfz. Für den Nahbereich bis 25 km wird 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 sohin 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. Indem der Gesetzgeber diese Fahrtzeit für den im Nahbereich bis 25 km Entfernung und damit wohl grundsätzlich für zumutbar erachtet, erschiene die Annahme einer Unzumutbarkeit derselben Fahrtzeit von 90 Minuten nur auf eine weitere Entfernung begründet als sachlich nicht gerechtfertigt.

Die von der Bw. täglich zurückzulegende Pendlerstrecke beträgt unbestritten mehr als 40 km. In der Beilage zur Vorjahreserklärung ermittelte die Bw. die Kfz-Kosten für die tägliche Hin- und Rückfahrt von und zur Arbeitsstätte ausgehend von einer Fahrstrecke von insgesamt 100 km.

Die Vorinstanz legte ihrer Entscheidung die Abfrage des Routenplaners www.map24.de zu Grunde, wonach die Distanz zwischen A. und B. 45 km betrage. Die Kontrollabfrage des Routenplaners zur Feststellung der Fahrtzeit ergab, dass zwischenzeitig eine neue Version (<http://www.de.map24.com>) zur Verfügung steht, wonach die adressgenaue Abfrage betreffend den Wohnort und die Arbeitsstätte eine Fahrstrecke von 49,15 km (Hinfahrt) und 49,26 km (Rückfahrt) ergibt sowie eine gegenüber der zur Zeit der Erlassung der Berufungsvereinbarung gültigen Version wesentliche verkürzte Fahrtzeit von jeweils 33 Minuten statt bisher 42 Minuten veranschlagt wird. Nach der Abfrage eines weiteren Routenplaners, nämlich <http://route2.tiscover.com/route/names1.asp?lang=de>, welcher jedoch keine adressgenaue Abfragemöglichkeit bietet, betragen die Fahrstrecken 48,4 km bzw. 48,5 km bei kürzester Fahrtzeit von jeweils 31 Minuten. Die hiefür gewählte Route umfasst nach der Auflistung durch map24 eine Autobahnstrecke von 44,82 km bzw. 44,45 km, sowie Streckenanteile mit Bundesstraßenbefahrung von 2,2 km bzw. 3,2 km und Fahrten in den Ortsgebieten im Ausmaß von 1,5 km bzw. 1,4 km.

Die kürzesten, über die Bundesstraße führenden Strecken sind nach tiscover jeweils 43,6 km lang und es wird zufolge dieses Routenplaners hiefür eine Zeit von jeweils 1 Stunde 13 Minuten benötigt. Da bei der Streckenauswahl nach höchstrichterlicher Rechtsprechung (VwGH v. 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 ist, ist im berufungsgegenständlichen Fall als maßgebliche Vergleichsgröße zweifelsfrei die Fahrtzeit unter Benutzung der Autobahn heranzuziehen.

Hinsichtlich der Fahrtzeit auf dieser als kürzesten Straßenverbindung anzusehenden Strecke wurde anlässlich einer wegen der unterschiedlichen Angaben insbesondere des Routenplaners map24 von der Referentin durchgeföhrten Befahrung der Strecke B. nach A. bei günstigen Fahrtbedingungen (trockene Fahrbahn, wenig Verkehr) eine Fahrtzeit von 33 Minuten bei einer Fahrstrecke von 50,2 km ermittelt. Auf Vorhalt der Ermittlungsergebnisse zu Fahrtstrecke und Fahrtzeit am 27.4.2004 erklärte die Bw., dass sie für die Fahrt in eine

Richtung grundsätzlich etwa eine halbe Stunde benötige, diese Fahrzeiten aber insbesondere morgens durchaus überschritten würden, weil sie die Fahrten zu Zeiten größerer Verkehrsdichte durchzuführen habe. Unter Berücksichtigung dieses Vorbringens und der Hinzurechnung von Wegzeiten innerhalb der Ortsgebiete in Bezug auf die Ergebnisse der tdiscover-Abfrage erachtet es der Unabhängige Senat sohin als angemessen, eine Fahrtzeit von 35 Minuten je Strecke anzunehmen. Damit ermittelt sich im vorliegenden Berufungsfall ein nach den in den Gesetzesmaterialien festgehaltenen Grundsätzen zumutbarer Zeitrahmen von 105 Minuten.

Unter Berücksichtigung der vorstehenden Ausführungen kann eine Unzumutbarkeit wegen langer Anfahrtszeit mithin nur dann bejaht werden, wenn sich bei der Benützung von Massenbeförderungsmitteln eine Gesamtwegzeit von mehr als 105 Minuten ergäbe. Da die Gesamtwegzeit bei Benützung öffentlicher Verkehrsmittel für die einfache Strecke zwischen 83 und 95 Minuten beträgt, kann von einem auf Grund langer Wegzeiten verwirklichten Tatbestand der "Unzumutbarkeit", den der Gesetzgeber für die Zuerkennung des "großen Pendlerpauschales" voraussetzt, auch dann nicht ausgegangen werden, wenn die Relation der Wegzeiten bei Nutzung der öffentlichen Verkehrsmittel und im Individualverkehr herangezogen werden. Die Berücksichtigung des Umstandes, wonach die von der Verwaltungspraxis entwickelten Zumutbarkeitsgrenzen einen durchschnittlichen Wert darstellen, im vorliegenden Fall jedoch nahezu die gesamte Fahrtstrecke auf der Autobahn zurückgelegt werden kann und die kurzen Zu- und Abfahrtsstrecken einschließlich der Ortsdurchfahrten wegen der topographischen Verhältnisse und verkehrstechnischen Einrichtungen wie Kreisverkehre nicht wesentlich zur Verlängerung der Fahrtzeit beitragen, kann sohin ebenfalls zu keiner anderslautenden Entscheidung führen und den Ansatz des großen Pendlerpauschales von 1.470,-- € gemäß § 16 Abs. 1 Z. 6 lit. c EStG 1988 rechtfertigen. Als Werbungskosten aus dem Titel der Ausgaben der Bw. für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bei einer einfachen Fahrtstrecke von 40 km bis 60 km ist sohin lediglich der Pauschbetrag gemäß § 16 Abs. 1 Z. 6 lit. b EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 59/2001 in Höhe von 768,-- € abzugsfähig.

Im angefochtenen Einkommensteuerbescheid wurde der gemäß § 16 Abs. 1 Z. 6 lit. b EStG 1988 zustehende Pauschalbetrag durch Umrechnung des vor der Novellierung des EStG 1988 durch das Euro-Steuerumstellungsgesetz, BGBl. I Nr. 59/2001, geltenden Betrages von 10.560 S ermittelt und mit 767,42 € als Werbungskosten berücksichtigt. Gemäß Artikel I Z. 1 Euro-

Steuerumstellungsgesetz wurde der Pauschalbetrag gemäß § 16 Abs. 1 Z. 6 lit. b EStG 1988 für eine Entfernung von 40 bis 60 km jedoch mit 768,-- € festgelegt und ist dieser Pauschbetrag nach § 124b Z. 59 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 59/2001 erstmals bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2002 anzuwenden. Die dementsprechende Anpassung der Bemessungsgrundlagen wurde von der Erstbehörde erst im Wege der Berufungsvorentscheidung vorgenommen, sodass der angefochtene Einkommensteuerbescheid in diesem Umfang der Berufungsvorentscheidung abzuändern war.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, 29. April 2004