



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. vom 26. November 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 9. November 2009 betreffend Einkommensteuer (ArbeitnehmerInnenveranlagung) für das Jahr 2008 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Einkommen 2008: 18.723,30 €; Einkommensteuer 2008 nach Berücksichtigung der einbehaltenen Steuerabzugsbeträge: 1.311,03 €

Entscheidungsgründe

Der Abgabepflichtige war im Jahr 2008 als Arbeiter ganzjährig bei der GmbH beschäftigt (Vollbeschäftigung). Bei der laufenden Lohnverrechnung wurde von diesem Arbeitgeber auch das große Pendlerpauschale (für eine einfache Fahrtstrecke von 2 km bis 20 km) im Ausmaß von 319,50 € berücksichtigt. Daneben war der Abgabepflichtige seit dem 25. Juli 2008 im Rahmen einer Teilzeitbeschäftigung auch für das Transportunternehmen AB tätig. Im Zuge der am 27. Oktober 2009 eingereichten Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung für das Jahr 2008 erließ das Finanzamt am 9. November 2009 einen Einkommensteuerbescheid, der infolge Vorliegens zweier Dienstverhältnisse zu einer Nachforderung von 1.311,03 € führte.

Gegen diesen Bescheid er hob der (steuerlich nicht vertretene) Abgabepflichtige am 26. November 2009 fristgerecht Berufung. Zur Sanierung von Wohnraum seien Kreditrückzahlungen geleistet worden, die als Sonderausgaben zu berücksichtigen seien. Diesbezüglich legte er eine auf seinen Namen lautende „*Kreditvereinbarung*“ der Bank vom 9. April 2008 mit der Kreditnummer 1 vor, derzu folge ein „*Privatkredit*“ von 26.500 € zur Verfügung gestanden sei. Die Rückzahlung des Kredites erfolgte in 120 Raten zu je 308,68 € monatlich, beginnend mit dem 5. Mai 2008. Er beantragte zudem die Berücksichtigung eines (weiteren) großen Pendlerpauschales, das sein Dienstverhältnis zum Transportunternehmen AB betreffe. Für dieses Unternehmen habe er fünf Tage in der Woche, jeweils von 23:00 Uhr bis 3:00 Uhr, gearbeitet, wobei es nicht möglich gewesen sei, für die Fahrten zur Arbeitsstätte ein öffentliches Verkehrsmittel in Anspruch zu nehmen. Letztlich ersuchte der Abgabepflichtige um steuerliche Berücksichtigung weiterer Ausgaben (Zahnarztrechnung und Gerichtsgebühr für die Ehescheidung als außergewöhnliche Belastung; Privatversicherung für seine nunmehrige Ehegattin als Sonderausgaben).

Mit Schreiben vom 7. Dezember 2009 teilte das Finanzamt dem Abgabepflichtigen mit, dass Ausgaben zur Sanierung von Wohnraum nur dann als Sonderausgaben berücksichtigt werden könnten, wenn die Sanierung durch einen befugten Unternehmer durchgeführt worden sei. Er werde daher ersucht, diesbezüglich Zahlungsbestätigungen von befugten Unternehmern vorzulegen. Da diese Aufwendungen durch Aufnahme eines Kredites finanziert worden seien, seien entsprechende Rechnungen in Höhe der Darlehenssumme nachzuweisen. Eine Aufstellung dieser Aufwendungen auf dem Formular L75 sei der Vorhaltsbeantwortung anzuschließen. Die Darlehensrückzahlungen seien mittels Einzahlungsbelegen nachzuweisen.

Mit Schreiben vom 4. Jänner 2010 teilte der Abgabepflichtige dem Finanzamt mit, dass er versucht habe, alle den Kredit betreffenden Rechnungen zu besorgen. Diese befänden sich aber bei seiner geschiedenen Ehegattin, mit der er „*leider nicht den besten Kontakt*“ habe. Er ersuche daher, die beantragten Ausgaben zur Sanierung von Wohnraum ohne Rechnungen und Belege anzuerkennen.

Am 12. Jänner 2010 erließ das Finanzamt eine teilweise stattgebende Berufungsvorentscheidung, mit der die Zahnarztrechnung als außergewöhnliche Belastung und die Privatversicherung für die nunmehrige Ehegattin als Sonderausgaben berücksichtigt wurden. Die Gerichtsgebühr für die Ehescheidung könne demgegenüber nicht als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG 1988 anerkannt werden. Dem Abgabepflichtigen wurde aber mitgeteilt, dass Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen sei, sich ohnehin erst bei Überschreiten des Selbstbehaltes steuerlich auswirken. Dieser betrage im konkreten Fall 2.181,21 €. Eine Anerkennung der Kreditrückzahlungen sei ohne be-

legmäßigen Nachweis (Belege könnten dem Abgabepflichtigen zufolge nicht beigebracht werden) nicht möglich. Über das beantragte (weitere) große Pendlerpauschale wurde mit der Berufungsvorentscheidung nicht abgesprochen.

Am 5. Februar 2010 stellte der Abgabepflichtige fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Bei der ArbeitnehmerInnenveranlagung sei ein (weiteres) großes Pendlerpauschale zu berücksichtigen, welches das Dienstverhältnis mit dem Transportunternehmen AB betreffe. Die Fahrtstrecke zwischen der Wohnung in A, A-Straße, und der Arbeitsstätte in A, B-Straße, betrage 13 km. Aufgrund der ungünstigen Arbeitszeit in der Nacht (von 23:00 Uhr bis 3:00 Uhr) sei keine Busverbindung von und zur Arbeitsstätte zur Verfügung gestanden, weshalb er mit dem eigenen PKW habe fahren müssen. Im Hinblick auf die beantragten Ausgaben zur Sanierung von Wohnraum legte der Abgabepflichtige eine Bankbestätigung betreffend die Rückzahlungen zum Kredit mit der Kreditnummer 1 vor, die allerdings das Jahr 2009 betraf. Einer dem Finanzamt (im Zusammenhang mit einem anderen Verfahren) vorgelegten Bankbestätigung ist zu entnehmen, dass der Abgabepflichtige im Jahr 2008 zum Kredit mit der Kreditnummer 1 Rückzahlungen von 2.206,88 € leistete.

Mit Schreiben vom 6. April 2010 forderte das Finanzamt den Abgabepflichtigen erneut auf, die als Sonderausgaben geltend gemachten Aufwendungen nachzuweisen. (Auf den Inhalt des Vorhaltes vom 7. Dezember 2009 wird verwiesen.) Dieses Schreiben blieb unbeantwortet.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Sanierung von Wohnraum:

Gemäß [§ 18 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988](#) sind Ausgaben zur Sanierung von Wohnraum, wenn die Sanierung über unmittelbaren Auftrag des Steuerpflichtigen durch einen befugten Unternehmer durchgeführt worden ist, und zwar

- Instandsetzungsaufwendungen einschließlich Aufwendungen für energiesparende Maßnahmen, wenn diese Aufwendungen den Nutzungswert des Wohnraumes wesentlich erhöhen oder den Zeitraum seiner Nutzung wesentlich verlängern, oder
- Herstellungsaufwendungen

bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind. Gemäß [§ 18 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG 1988](#) sind auch Rückzahlungen von Darlehen, die für die Sanierung von Wohnraum im Sinne der lit. c aufgenommen wurden, sowie Zinsen für derartige Darlehen als Sonderausgaben abzuziehen.

Der Berufungswerber (Bw.) machte Rückzahlungen eines Darlehens, das für die Sanierung von Wohnraum aufgenommen worden sei, als Sonderausgaben geltend. Diesbezüglich legte er im Berufungsverfahren eine auf seinen Namen lautende „*Kreditvereinbarung*“ der Bank vom 9. April 2008 mit der Kreditnummer 1 vor, derzufolge ein „*Privatkredit*“ von 26.500 € zur Verfügung gestanden ist. Einer ebenfalls vorgelegten Bankbestätigung zufolge leistete er im Streitjahr 2008 zu diesem Darlehen Rückzahlungen von 2.206,88 €.

Der Bw. wurde vom Finanzamt mehrmals aufgefordert (vgl. die Schreiben vom 7. Dezember 2009 und 6. April 2010), einen Nachweis zur behaupteten Wohnraumsanierung zu erbringen. Dieser Nachweispflicht hat der Bw. nicht entsprochen. Von ihm wurden weder Rechnungen, die eine Sanierung von Wohnraum dokumentiert hätten, noch entsprechende Zahlungsbestätigungen vorgelegt. Der bloße Hinweis, dass sich die Rechnungen bei seiner geschiedenen Ehegattin befänden, mit der er „*leider nicht den besten Kontakt*“ habe, vermag das Berufungsbegehren nicht zu stützen; schließlich hätte sich der Bw. die maßgeblichen Unterlagen auch bei den Rechnungsausstellern (den befugten Unternehmern) in Kopie besorgen können.

Sanierungsaufwand ist nur begünstigt, wenn die Maßnahme durch einen hierzu befugten Unternehmer, auch einen Generalunternehmer, durchgeführt wird. Die Unternehmereigenschaft muss aus den jeweils gelegten Rechnungen einwandfrei ersichtlich sein (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, [§ 18 Abs. 1 Z 3 EStG 1988](#) Tz 4.3). Der Bw. hat auch dazu mangels Vorlage entsprechender Rechnungen keinen Nachweis erbracht.

Da der Bw. im Zusammenhang mit der Sanierung von Wohnraum Kreditrückzahlungen geltend machte, hätte er einen Nachweis darüber erbringen müssen, dass die Sanierungsaufwendungen mit dem zur Verfügung gestandenen „*Privatkredit*“ bezahlt wurden und die Darlehenssumme von 26.500 € insbesondere in diesen Aufwendungen Deckung fand. Auch dazu hat der Bw. trotz mehrmaliger Aufforderung durch das Finanzamt (vgl. die Schreiben vom 7. Dezember 2009 und 6. April 2010) keinen Nachweis erbracht. Die vorgelegte Bankbestätigung über die Rückzahlung eines Darlehens reicht als Beweismittel für Sanierungsaufwendungen nicht aus (vgl. Doralt/Renner, EStG¹⁰, § 18 Tz 191, mit Hinweis auf UFS 30.12.2004, RV/1539-W/04). Da die Verwendung des aufgenommenen Darlehens für Sanierungsaufwendungen iSd [§ 18 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988](#) trotz mehrmaliger Aufforderungen nicht nachgewiesen wurde, sind die gesetzlich geforderten unabdingbaren Voraussetzungen für die Anerkennung als Sonderausgaben nicht erfüllt.

2) Pendlerpauschale bei zwei Dienstverhältnissen:

Der Bw. war in der Zeit vom 1. März 2006 bis 31. März 2009 durchgehend als Dienstnehmer bei der GmbH beschäftigt (Vollbeschäftigung). Bei der laufenden Lohnverrechnung des Streit-

Jahres 2008 wurde vom Arbeitgeber das große Pendlerpauschale (für eine einfache Fahrtstrecke von 2 km bis 20 km) im Ausmaß von 319,50 € berücksichtigt und vom Finanzamt auch anerkannt (vgl. den angefochtenen Bescheid vom 9. November 2009 und die Berufungsvorentscheidung vom 12. Jänner 2010).

In der Zeit vom 25. Juli 2008 bis 24. Juni 2011 war der Bw. auch durchgehend als Dienstnehmer beim Transportunternehmen AB beschäftigt. Im Streitjahr 2008 lag (dem übermittelten Lohnzettel zufolge) diesbezüglich eine Teilzeitbeschäftigung vor. Für dieses Dienstverhältnis beantragte der Bw. die Berücksichtigung eines (weiteren) großen Pendlerpauschales. Für das Transportunternehmen AB habe er im Streitjahr fünf Tage in der Woche, jeweils von 23:00 Uhr bis 3:00 Uhr, gearbeitet, wobei es nicht möglich gewesen sei, für die Fahrten zur Arbeitsstätte ein öffentliches Verkehrsmittel in Anspruch zu nehmen. Streit besteht nun darüber, ob für das zweite Dienstverhältnis ein (weiteres) großes Pendlerpauschale zusteht.

Gemäß [§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988](#) sind Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte Werbungskosten. 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 EStG 1988](#)) 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 546 € jährlich, 40 km bis 60 km 1.080 € jährlich, über 60 km 1.614 € jährlich (für Lohnzahlungszeiträume, die nach dem 30. Juni 2007 enden; vgl. [§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988](#) in der Fassung des BudBG 2007, [BGBl. I Nr. 24/2007](#), iVm [§ 124b Z 138 EStG 1988](#)). Für Zeiträume, die nach dem 30. Juni 2008 enden, werden folgende Pauschbeträge berücksichtigt (vgl. [§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988](#) in der Fassung des SchenkMG 2008, [BGBl. I Nr. 85/2008](#), iVm [§ 124b Z 146 lit. b EStG 1988](#)): Bei einer Fahrtstrecke von 20 km bis 40 km 630 € jährlich, 40 km bis 60 km 1.242 € jährlich, über 60 km 1.857 € 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 297 € jährlich, 20 km bis 40 km 1.179 € jährlich, 40 km bis 60 km 2.052 € jährlich, über 60 km 2.931 € jährlich (für Lohnzahlungszeiträume, die nach dem 30. Juni 2007 enden; vgl. [§ 16](#)

[Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988](#) in der Fassung des BudBG 2007, [BGBl. I Nr. 24/2007](#), iVm [§ 124b Z 138 EStG 1988](#)). Für Zeiträume, die nach dem 30. Juni 2008 enden, werden anstelle der Pauschbeträge nach lit. b folgende Pauschbeträge berücksichtigt (vgl. [§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988](#) in der Fassung des SchenkMG 2008, [BGBl. I Nr. 85/2008](#), iVm [§ 124b Z 146 lit. b EStG 1988](#)): Bei einer einfachen Fahrtstrecke von 2 km bis 20 km 342 € jährlich, 20 km bis 40 km 1.356 € jährlich, 40 km bis 60 km 2.361 € jährlich, über 60 km 3.372 € jährlich. Mit dem Verkehrsabsetzbetrag und den Pauschbeträgen nach lit. b und c sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten.

Gemäß [§ 77 Abs. 1 erster Satz EStG 1988](#) ist der Lohnzahlungszeitraum - wenn der Arbeitnehmer bei einem Arbeitgeber im Kalendermonat durchgehend beschäftigt ist - der Kalendermonat. Die Aufwendungen des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte werden gemäß [§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988](#) mit dem Verkehrsabsetzbetrag und (gegebenenfalls) den Pauschbeträgen nach lit. b und c leg.cit. abgegolten. Bei mehreren Dienstverhältnissen - wie im Berufungsfall - ist der Verkehrsabsetzbetrag nur einmal in Abzug zu bringen. Ein zusätzliches (zweites) Pendlerpauschale steht für ein weiteres Dienstverhältnis nur dann zu, wenn dadurch im Lohnzahlungszeitraum überwiegend das Zurücklegen zusätzlicher Wegstrecken zwischen Wohnung und Arbeitsstätte verursacht wird. In diesem Fall ist für die Zuerkennung des Pendlerpauschales bei jedem Dienstverhältnis die jeweilige Wegstrecke Wohnung - Arbeitsstätte maßgebend (vgl. VwGH 22.11.2006, [2004/15/0130](#); VwGH 8.2.2007, [2004/15/0102](#); VwGH 31.3.2011, [2007/15/0147](#); vgl. auch Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 16 Tz 60; Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 16 Abs. 1 Z 6 Tz 1).

Was das zweite Dienstverhältnis des Bw. beim Transportunternehmen AB betrifft, ist – nach Überprüfung der Berufungseinwendungen beim Arbeitgeber durch den Unabhängigen Finanzsenat – von folgendem Sachverhalt auszugehen:

Der Bw. war in der Zeit vom 25. Juli 2008 bis 24. Juni 2011 durchgehend als Dienstnehmer für das Transportunternehmen AB tätig. Im Streitjahr 2008 war er im Rahmen einer Teilzeitbeschäftigung im Lager dieses Unternehmens mit der Paketsortierung betraut. Das Lager befindet sich in A, C-Straße. Im Streitjahr 2008 arbeitete er an fünf Tagen in der Woche (an den Werktagen) jeweils von 23:00 Uhr bis 3:00 Uhr für dieses Unternehmen. Diese Nacharbeitszeit erlaubte es dem Bw., einer Teilzeitbeschäftigung beim Transportunternehmen AB (zusätzlich zur Vollbeschäftigung bei der GmbH) nachzugehen. Die Fahrtstrecke von der Wohnung in A, A-Straße, zur Arbeitsstätte in A, C-Straße, und zurück wurde demnach an fünf Tagen/Woche zurückgelegt. Dem Routenplaner Google Maps Österreich (Quelle:

maps.google.at) zufolge beträgt die einfache Fahrtstrecke Wohnung - Arbeitsstätte 6,2 km, wofür mit dem PKW eine Fahrtzeit von ca. 13 Minuten zurückzulegen ist.

Aus [§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. a und b EStG 1988](#) ergibt sich, dass der Gesetzgeber des EStG 1988 grundsätzlich für Fahrten des Dienstnehmers zwischen Wohnung und Arbeitsstätte - im öffentlichen Interesse - nicht den Individualverkehr und die Benützung eines Kfz, sondern die Benützung eines Massenbeförderungsmittels steuerlich berücksichtigt wissen will. Nur wenn die Benützung eines Massenbeförderungsmittels nicht möglich oder nicht zumutbar ist, können im Wege der Pauschbeträge nach [§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988](#) Kosten des Individualverkehrs geltend gemacht werden (VwGH 24.9.2008, [2006/15/0001](#); VwGH 28.10.2008, [2006/15/0319](#); VwGH 4.2.2009, [2007/15/0053](#)).

Was unter dem Begriff der „*Zumutbarkeit*“ iSd lit. c des [§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988](#) zu verstehen ist, ist dem Gesetz nicht zu entnehmen. Eine „*Unzumutbarkeit*“ wird jedenfalls (auch und vor allem) dann vorliegen, wenn Massenbeförderungsmittel für die Fahrten von der Wohnung zur Arbeitsstätte auf dem halben Arbeitsweg (hin oder auch zurück) entweder gar nicht oder nicht zu den erforderlichen Zeiten (Nacharbeit) zur Verfügung stehen (VwGH 28.10.2008, [2006/15/0319](#); VwGH 4.2.2009, [2007/15/0053](#); vgl. auch Doralt, EStG¹³, § 16 Tz 109).

Der Bw. beantragte die Berücksichtigung des großen Pendlerpauschales beim zweiten Dienstverhältnis mit der Begründung, dass es aufgrund der Nacharbeitszeit nicht möglich gewesen sei, für die Fahrten von und zur Arbeitsstätte in der B-Straße ein öffentliches Verkehrsmittel in Anspruch zu nehmen. Es liege daher eine Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels wegen tatsächlicher Unmöglichkeit vor. Diesbezüglich wurden vom Unabhängigen Finanzsenat folgende Feststellungen getroffen:

Ein Bus der Linie XX fährt von der von der Wohnung ca. eine Gehminute entfernten Haltestelle in A, D-Straße, um 22:24 Uhr ab und erreicht nach einer Fahrzeit von 16 Minuten die Haltestelle in A, E-Straße, um 22:40 Uhr. Von dort führt ein ca. 150 m langer Fußweg zur Arbeitsstätte, der in ca. 3 Minuten zurückgelegt werden kann (Quelle: Fahrplanauskunft des Verkehrsverbundes Tirol unter [www.vvt.at](#)). Diese Verbindung hätte es dem Bw. erlaubt, den Arbeitsbeginn um 23:00 Uhr einzuhalten.

Ein Bus der Linie YY fährt von der von der Wohnung ca. fünf Gehminuten entfernten Haltestelle in A, F-Straße, um 22:36 Uhr ab und erreicht nach einer Fahrzeit von 20 Minuten die Haltestelle in A, E-Straße, um 22:56 Uhr. Von dort führt ein ca. 150 m langer Fußweg zur Arbeitsstätte, der in ca. 3 Minuten zurückgelegt werden kann (Quelle: Fahrplanauskunft des Verkehrsverbundes Tirol unter [www.vvt.at](#)). Bei dieser Verbindung wäre es dem Bw. ebenfalls möglich gewesen, rechtzeitig zum Arbeitsbeginn um 23:00 Uhr an seiner Arbeitsstätte zu sein.

Umgekehrt wäre es möglich gewesen, nach Dienstende (3:00 Uhr) den Bus der Linie ZZ mit der Planabfahrt an der von der Arbeitsstätte ca. drei Gehminuten entfernten Haltestelle in A, E-Straße, um 3:26 Uhr zu erreichen, der nach einer Fahrzeit von 25 Minuten die Haltestelle in A, G-Straße, um 3:51 Uhr erreicht. Von dort führt ein ca. 1 km langer Fußweg zur Wohnung, der in ca. 14 Minuten zurückgelegt werden kann (Quelle: Fahrplanauskunft des Verkehrsverbundes Tirol unter www.vvt.at).

Für die Fahrten zwischen der Wohnung in A, A-Straße, und der Arbeitsstätte in A, C-Straße, und retour liegt somit eine Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels wegen tatsächlicher Unmöglichkeit nicht vor, weshalb das große Pendlerpauschale beim Dienstverhältnis AB (für eine einfache Fahrtstrecke von 2 km bis 20 km) nicht berücksichtigt werden kann.

Die vorstehenden Feststellungen des Unabhängigen Finanzsenates wurden dem Bw. zwecks Wahrung des Parteiengehörs ([§ 115 Abs. 2 BAO](#)) mit Schreiben vom 16. April 2012 zur Kenntnisnahme gebracht. Dieses Schreiben blieb unbeantwortet.

Eine Unzumutbarkeit wegen langer Anfahrtszeit ist im Streitfall im Hinblick auf das zweite, mit dem Transportunternehmen AB abgeschlossene Dienstverhältnis ebenfalls nicht gegeben. Zur Auslegung des Begriffes der „Zumutbarkeit“ iSd lit. c des [§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988](#) hat der Verwaltungsgerichtshof die Gesetzesmaterialien herangezogen (vgl. VwGH 24.9.2008, [2006/15/0001](#); VwGH 28.10.2008, [2006/15/0319](#); VwGH 4.2.2009, [2007/15/0053](#)). Ob die Überwindung des Arbeitsweges mit den Massenbeförderungsmitteln dem Steuerpflichtigen zumutbar ist, ist den Materialien zufolge (RV 620 BlgNR XVII. GP, 75) aufgrund der Fahrzeiten zu prüfen. Die Fahrzeit (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 usw.

Unzumutbar - so die Regierungsvorlage - sind im Vergleich zu einem Kfz jedenfalls mehr als dreimal so lange Fahrzeiten (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt bzw. bis zum Arbeitsbeginn) mit dem Massenbeförderungsmittel als mit dem eigenen Kfz. Im Nahbereich von 25 km ist die Benützung des Massenverkehrsmittels aber auch dann zumutbar, wenn die Gesamtfahrzeit für die einfache Strecke nicht mehr als 90 Minuten beträgt (vgl. Dörlat, EStG¹³, § 16 Tz 105, mwH). So wäre zB bei einer Gesamtfahrzeit von 20 Minuten mit dem eigenen PKW und von 75 Minuten mit dem Massenverkehrsmittel das Massenverkehrsmittel im Nahbereich zumutbar.

Im Streitfall ist für die Fahrt zur Arbeitsstätte in A, C-Straße, mit dem öffentlichen Verkehrsmittel eine Wegzeit von 37 Minuten (Variante 1: Verlassen der Wohnung in A, A-Straße, um 22:23 Uhr; Planabfahrt des Busses der Linie XX um 22:24 Uhr; Arbeitsbeginn um 23:00 Uhr) bzw. 29 Minuten (Variante 2: Verlassen der Wohnung in A, A-Straße, um 22:31 Uhr; Planabfahrt des Busses der Linie YY um 22:36 Uhr; Arbeitsbeginn um 23:00 Uhr) zu veranschlagen. Eine Wegzeit von 90 Minuten wird – den Erhebungen des Unabhängigen Finanzsenates zufolge - auch bei der Heimfahrt vom Verlassen der Arbeitsstätte bis zur Ankunft in der Wohnung nicht überschritten (Dienstende um 3:00 Uhr; Planabfahrt des Busses der Linie ZZ um 3:26 Uhr; Ankunft in der Wohnung in A, A-Straße, um 4:05 Uhr; Wegzeit somit insgesamt 65 min).

Beim zweiten, mit dem Transportunternehmen AB abgeschlossenen Dienstverhältnis kann das große Pendlerpauschale (für eine einfache Fahrtstrecke von 2 km bis 20 km) somit nicht berücksichtigt werden, auch das kleine Pendlerpauschale steht mangels Überschreitens der maßgeblichen Fahrtstrecke Wohnung - Arbeitsstätte von 20 km nicht zu.

Was die übrigen Streitpunkte betrifft, wird auf die insoweit stattgebende Berufungsvorentscheidung vom 12. Jänner 2010 verwiesen.

Die Berechnung der Einkommensteuer (ArbeitnehmerInnenveranlagung) für das Jahr 2008 ist der Berufungsvorentscheidung vom 12. Jänner 2010 zu entnehmen, die insoweit Bestandteil dieser Berufungsentscheidung ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 25. Mai 2012