



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Gde X, W xx, vom 9. August 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Fd vom 28. Juli 2011 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2010 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird im Umfang der Berufungsvorentscheidung abgeändert. Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe wird auf den Einkommensteuerbescheid 2010 (Berufungsvorentscheidung gemäß § 276 BAO) vom 6. September 2011 verwiesen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (in der Folge kurz: Bw.) bezog im Berufungsjahr nichtselbständige Einkünfte bei der Fa. V AG in Gd Y, B-Straße 2. Ihr Wohnsitz befand sich im Berufungsjahr lt. einer Abfrage aus dem Zentralen Melderegister in Gde X, W xx.

Mit ihrer Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2010 vom 30. April 2011 samt Beilagen begehrte die Bw. ua. unter dem Titel "Pendlerpauschale - tatsächlich zustehender Betrag" (Kennzahl 718)" die Berücksichtigung von 1.356,00 € [= jährlicher Pauschbetrag (sog. großes Pendlerpauschale) für eine einfache Fahrtstrecke von 20 bis 40 km] als Werbungskosten.

Mit Bescheid vom 28. Juli 2011 wurde die Bw. zur Einkommensteuer 2010 veranlagt; dabei berücksichtigte das Finanzamt ua. das geltend gemachte (große) Pendlerpauschale als Werbungskosten.

Mit Schriftsatz vom 9. August 2011 erhob die Bw. gegen diesen Einkommensteuerbescheid 2010 Berufung und brachte in Erwiderung auf den angefochtenen Bescheid ua. Folgendes vor:

"1.) Werbungskosten:

Die Summe der von mir angegebenen Werbungskosten (Abzüge/FL) lt. Lohnausweis betragen 6.961,47 € (inkl. 459,90 €, die im Bescheid ausgewiesen sind). Die im Einkommensteuerbescheid ausgewiesenen Werbungskosten lauten hingegen auf 5.976,29 €.

Den Werbungskosten zuzurechnen wären auch die Kosten für die Krankenversicherung in Höhe von 2.394,23 €. Der Abschluss einer inländischen Krankenversicherung ist von Seiten des Dienstgebers zwingend vorgegeben. Diese Kosten wurden meinerseits irrtümlich bei den Sonderausgaben angeführt, die in diesem Sinn zu korrigieren wären.

2.) Sonstige Bezüge (§ 67/1):

An sonstigen Bezügen sind im Lohnausweis 11.254,30 SFr für den 13. (Gratifikation) und den 14. Monatsbezug ausgewiesen (6.060,00 SFr + 5.194,30 SFr). Im Steuerbescheid ausgewiesen sind unter § 67/1 lediglich 6.596,58 €, was einem tatsächlichen Betrag von 9.243,92 SFr entspricht. Aus den angeführten Gründen ersuche ich um Neuberechnung bzw. Korrektur der Einkommensteuer für 2010."

Mit Einkommensteuerbescheid 2010 (Berufungsvorentscheidung gemäß § 276 BAO) vom 6. September 2011 [auf die zusätzliche Bescheidbegründung (Verf 67) vom 2. September 2011 wird an dieser Stelle verwiesen] gab das Finanzamt der Berufung insoweit statt, als es die ursprünglich als Sonderausgaben geltend gemachten Krankenversicherungskosten in Höhe von 2.394,23 € als Werbungskosten berücksichtigte; außerdem änderte es den angefochtenen Einkommensteuer(erst)bescheid auch insofern zu Lasten der Bw. ab, als (nur) noch das sog. kleine Pendlerpauschale für eine einfache Fahrtstrecke von 20 bis 40 km mit einem jährlichen Pauschbetrag in Höhe von 630,00 € als Werbungskosten Anerkennung fand.

Mit dem am 16. September 2011 beim Finanzamt eingelangten, als Vorlageantrag gewerteten Schreiben wandte sich die Bw. gegen die Aberkennung des großen Pendlerpauschales und führte dazu im Wesentlichen Nachstehendes aus:

"Da ich im Rahmen meines Berufes mit verschiedenen Regionen zu tun habe und deshalb auf die unterschiedlichen Zeitzonen (Lateinamerika, Orient, Afrika, Europa und USA) flexibel reagieren muss, ist meine Arbeitszeit nicht auf 17 Uhr beschränkt, sondern überwiegend verlasse ich das Büro nach 19:30 Uhr. Als Nachweis sende ich Ihnen anbei einen aktuellen Auszug aus meinem Überstundenkonto, das derzeit einen Saldo von 46,25 Tagen aufweist. Bei Benutzung eines öffentlichen Verkehrsmittels würde ich abends nach 22 Uhr zu Hause eintreffen, was für mir nicht zumutbar ist, da ich am folgenden Tag wieder um 8 Uhr im Büro sein muss (Abfahrt mit öffentlichen Verkehrsmitteln vor 6 Uhr)."

Das Finanzamt legte in der Folge die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz (Unabhängiger Finanzsenat) zur Entscheidung vor.

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung erwogen:

Uneinigkeit besteht im konkreten Fall allein noch darüber, ob das sog. kleine Pendlerpauschale nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988 oder das sog. große Pendlerpauschale nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 jeweils für eine einfache Fahrtstrecke von 20 bis 40 km zu berücksichtigen ist.

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Nach Z 6 dieser Gesetzesstelle zählen zu den Werbungskosten die Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte.

Intention des Gesetzgebers des EStG 1988 war es, durch Neuregelung der Absetzbarkeit von Kosten für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte den bis dahin steuerlich begünstigten, aus umweltpolitischer Sicht aber unerwünschten Individualverkehr einzudämmen und die Bevölkerung zum Umsteigen auf öffentliche Verkehrsmittel zu bewegen (VwGH 16.7.1996, 96/14/0002, 0003). Vor diesem Hintergrund wurde § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 geschaffen und ist diese Bestimmung daher so zu verstehen und auszulegen.

Die Kosten der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Arbeitsweg) sind grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 EStG 1988) abgegolten, der allen aktiven Arbeitnehmern unabhängig von den tatsächlichen Kosten zusteht.

Werbungskosten in Form des Pendlerpauschales gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 stehen grundsätzlich nur dann zu, wenn

- entweder der Arbeitsweg eine Entfernung von mindestens 20 Kilometer umfasst (sog. kleines Pendlerpauschale) oder
- die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumindest hinsichtlich des halben Arbeitsweges nicht möglich oder nicht zumutbar ist und der Arbeitsweg mindestens zwei Kilometer beträgt (sog. großes Pendlerpauschale).

In zeitlicher Hinsicht müssen die entsprechenden Verhältnisse im Lohnzahlungszeitraum ***überwiegend*** (dh. an mehr als der Hälfte der Arbeitstage im Lohnzahlungszeitraum) gegeben sein.

Beträgt die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt, mehr als 20 Kilometer und ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, dann sind die in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b iVm § 124b Z 146 lit. b EStG 1988 genannten Pauschbeträge zu berücksichtigen. Danach beträgt das sog. kleine Pendlerpauschale:

| ENTFERNUNG | PAUSCHBETRÄGE AB 1.7.2008 BIS 31.12.2010 | | |
|-----------------|---|----------------|---------------|
| | jährlich | monatlich | täglich |
| ab 20 km | 630,00 € | 52,50 € | 1,75 € |
| ab 40 km | 1.242,00 € | 103,50 € | 3,45 € |
| ab 60 km | 1.857,00 € | 154,75 € | 5,16 € |

Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum **überwiegend** die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte **zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar**, dann werden gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c iVm § 124b Z 146 lit. b EStG 1988 an Stelle der Pauschbeträge nach lit. b leg. cit. folgende Pauschbeträge (sog. großes Pendlerpauschale) berücksichtigt:

| ENTFERNUNG | PAUSCHBETRÄGE AB 1.7.2008 BIS 31.12.2010 | | |
|-----------------|---|-----------------|---------------|
| | jährlich | monatlich | täglich |
| ab 2 km | 342,00 € | 28,50 € | 0,95 € |
| ab 20 km | 1.356,00 € | 113,00 € | 3,77 € |
| ab 40 km | 2.361,00 € | 196,75 € | 6,56 € |
| ab 60 km | 3.372,00 € | 281,00 € | 9,37 € |

Unzumutbarkeit der Benützung von Massenverkehrsmitteln ist nach der Verwaltungspraxis (vgl. Sailer/Bernold/Mertens, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2010, Frage 16/23 zu § 16 EStG 1988; vgl. auch Lohnsteuerrichtlinien 2002, Rz 253 ff) nur dann gegeben,

- wenn auf der gesamten Fahrtstrecke kein Massenbeförderungsmittel verkehrt oder
- wenn auf mehr als der halben Fahrtstrecke kein Massenverkehrsmittel verkehrt oder
- wenn zu Beginn oder Ende der Arbeitszeit kein (oder zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke kein) Massenbeförderungsmittel verkehrt (Unzumutbarkeit wegen tatsächlicher Unmöglichkeit),
- wenn eine (dauernde) starke Gehbehinderung vorliegt (Bescheinigung gemäß § 29b der

Straßenverkehrsordnung; Unzumutbarkeit wegen Gehbehinderung) sowie

- wenn die Wegzeit bei Benützung des Massenbeförderungsmittels hinsichtlich der Dauer nicht zumutbar ist (Unzumutbarkeit wegen langer Anfahrtszeit). Unzumutbarkeit liegt vor, wenn folgende Wegzeiten überschritten werden:

| <i>EINFACHE WEGSTRECKE</i> | <i>ZUMUTBARE WEGZEIT</i> |
|----------------------------|--------------------------|
| <i>unter 20 km</i> | <i>1,5 Stunden</i> |
| <i>ab 20 km</i> | <i>2 Stunden</i> |
| <i>ab 40 km</i> | <i>2,5 Stunden</i> |

Die Wegstrecke bemisst sich im Falle der Zumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels nach den Tarifkilometern zuzüglich Anfahrts- oder Gehwege zu den jeweiligen Ein- und Ausstiegsstellen. Im Falle der Unzumutbarkeit ist die kürzeste Straßenverbindung heranzuziehen.

Die Wegzeit umfasst die Zeit vom Verlassen der Wohnung bis zum Arbeitsbeginn oder vom Verlassen der Arbeitsstätte bis zur Ankunft in der Wohnung, also Gehzeit oder Anfahrtszeit zur Haltestelle des öffentlichen Verkehrsmittels, Fahrzeit mit dem öffentlichen Verkehrsmittel, Wartezeiten (bei Anschlüssen) usw. Stehen verschiedene öffentliche Verkehrsmittel zur Verfügung, ist bei Ermittlung der Wegzeit immer von der Benützung des schnellsten öffentlichen Verkehrsmittels (zB Schnellzug statt Regionalzug, Eilzug statt Autobus) auszugehen. Darüber hinaus ist eine optimale Kombination zwischen Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel (zB Park and Ride) *zu unterstellen*. Im Falle des Bestehens einer gleitenden Arbeitszeit berechnet sich die Wegstrecke nach der optimal möglichen Anpassung von Arbeitsbeginn und Arbeitsende an die Ankunfts- bzw. Abfahrtszeit des Verkehrsmittels; dementsprechend bleiben damit zB Wartezeiten zwischen der Ankunft bei der Arbeitsstätte und dem Arbeitsbeginn unberücksichtigt. Liegen Wohnort und Arbeitsstätte innerhalb eines Verkehrsverbundes, wird Unzumutbarkeit infolge langer Reisedauer im Allgemeinen nicht gegeben sein [vgl. Sailer/Bernold/Mertens, a.a.O., Seiten 172 und 226 f; Schuch, Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Pendler-Pauschale), in: ÖStZ 1988, Seiten 316 ff].

Eingangs wird darauf hingewiesen, dass die Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels auch dann zumutbar ist, wenn man einen Teil der Wegstrecke zB mit einem eigenen Fahrzeug zurücklegen muss. Nur wenn dieser Anfahrtsweg (zB mit dem Pkw) mehr als die Hälfte der Gesamtfahrtstrecke beträgt, ist die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels unzumutbar. Einer derartigen Aufteilung der einfachen Fahrtstrecke in Verwendung öffentlicher Verkehrsmittel und privater Verkehrsmittel ist daher vor dem Hintergrund des Gesetzeswortlautes "der

halben Fahrtstrecke" nicht entgegen zu treten; die *Unterstellung* einer optimalen Kombination zwischen Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel entspricht durchaus der Anordnung des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 (vgl. Doralt, EStG¹³, § 16 Tz 108 ff; Sailer/Bernold/Mertens, a.a.O., Frage 16/12 zu § 16 EStG 1988; Lohnsteuerrichtlinien 2002, Rz 257; zur Kombination eines privaten Verkehrsmittels mit Massenbeförderungsmitteln siehe auch VwGH 24.9.2008, 2006/15/0001; VwGH 28.10.2008, 2006/15/0319).

Unter Zugrundelegung der obigen rechtlichen Überlegungen sind im gegenständlichen Fall für die Zurücklegung des Arbeitsweges eine Fahrt mit dem eigenen Pkw (nach Routenplaner "ViaMichelin" - empfohlene Wegstrecke: 4 km, 7 min) auf der Wegstrecke zwischen der Wohnung der Bw. (Gde X, W xx) und dem Bahnhof Z, weiters ÖBB-Zugfahrten vom Bahnhof Z nach Bahnhof Fd (13 Tarif km, 15 min mit dem Regionalzug) sowie vom Bahnhof Fd nach Bahnhof Y-D (16 Tarif km, 18 min mit dem Regionalzug) sowie ein Fußweg (nach Routenplaner "ViaMichelin" - Gehweg: 0,6 km, 9 min; siehe dazu auch unter <http://map.search.ch>) vom Bahnhof Y-D zur Arbeitsstätte der Bw. (Gd Y, B-Straße 2) zu unterstellen.

Alternativ kann auf der Strecke Wohnung - Bahnhof Z auch eine Fahrt mit dem Ortsbus KK (Linien yx und zx; nach Routenplaner "ViaMichelin": 4,5 km, 9 min) ab der Bushaltestelle X W oder mit dem Lb (Linie xy) ab der Bushaltestelle X Gasthaus L und auf der Strecke Bahnhof Fd Lx oder Vorplatz) und der Bushaltestelle Y C bzw. Y Bahnhof auch eine Fahrt (nach Routenplaner "ViaMichelin": 12 bzw. 17 km, 27, 31 bzw. 33 min) mit dem Lb (Linie Yx) oder dem Lbu (Linie zz oder tt) angenommen werden.

Bezogen auf die von der Bw. angegebenen Arbeitszeiten [mit ihrem am 16. September 2011 beim Finanzamt eingelangten Schriftsatz (Vorlageantrag) gab die Bw. ausdrücklich an, dass sie ihr Büro überwiegend nach 19.30 Uhr verlasse und um 8.00 Uhr im Büro sein müsse; aus dem beiliegenden Auszug aus ihrem Überstundenkonto war zweifelsfrei zu entnehmen, dass sie gleitende Arbeitszeit hat] war im konkreten Fall daher von folgendem Arbeitsweg der Bw. (Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung) bzw. von folgenden Abfahrts- und Ankunftszeiten (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt) auszugehen [vgl. die Kursbücher des Verkehrsverbundes Vorarlberg, Fahrplan 10 (gültig vom 13. Dezember 2009 bis 11. Dezember 2010) sowie Fahrplan 11 (gültig vom 12. Dezember 2010 bis 10. Dezember 2011); siehe auch unter <http://www.vmobil.at/>]:

Hinfahrt: zB

- Fahrt mit dem eigenen Pkw (7 min) von der Wohnung zum Bahnhof Z ab ca. 6.18 Uhr, Park- bzw. Umsteigezeit (5 min), ÖBB-IC Bahnhof Z ab 6.30 Uhr/Bahnhof Fd an 6.40 Uhr, Übergang (ca. 300 m, 4 min) zur Bushaltestelle Bahnhof Fd Lx), Wartezeit, Lb (Linie Yx) Bushaltestelle Bahnhof Fd Lx) ab

7.02 Uhr/Bushaltestelle Y C an 7.28 Uhr, Fußweg (ca. 1 min) zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte an 7.29 Uhr;

- Fahrt mit dem eigenen Pkw (7 min) von der Wohnung zum Bahnhof Z ab ca. 6.47 Uhr, Park- bzw. Umsteigezeit (5 min), ÖBB-Rex Bahnhof Z ab 6.59 Uhr/Bahnhof Fd an 7.09 Uhr, ÖBB-Regionalzug Bahnhof Fd ab 7.14 Uhr/Bahnhof Y-D an 7.32 Uhr, Fußweg (ca. 9 min) zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte an 7.41 Uhr;

- Fahrt mit dem eigenen Pkw (7 min) von der Wohnung zum Bahnhof Z ab ca. 6.47 Uhr, Park- bzw. Umsteigezeit (5 min), ÖBB-Rex Bahnhof Z ab 6.59 Uhr/Bahnhof Fd an 7.09 Uhr, Übergang (ca. 300 m, 4 min) zur Bushaltestelle Bahnhof Fd Lx), Lb (Linie Yx) Bushaltestelle Bahnhof Fd Lx) ab 7.32 Uhr/Bushaltestelle Y C an 7.58 Uhr, Fußweg (ca. 1 min) zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte an 7.59 Uhr.

Rückfahrt: zB

- Gehweg (ca. 9 min) von der Arbeitsstätte (ab 19.43 Uhr) nach Bahnhof Y-D, Wartezeit, ÖBB-Rex Bahnhof Y-D ab 19.57 Uhr/Bahnhof Fd an 20.10 Uhr, Umsteige- bzw. Wartezeit, ÖBB-Regionalzug Bahnhof Fd ab 20.24 Uhr/Bahnhof Z an 20.35 Uhr, Umsteigezeit (5 min), Fahrt mit dem Privat-Pkw vom Bahnhof Z zur Wohnung (ca. 7 min) an 20.47 Uhr;

- Gehweg (ca. 9 min) von der Arbeitsstätte (ab 20.10 Uhr) zur Bushaltestelle Bahnhof Y, Wartezeit, Lbu (Linie tt) Bahnhof Y ab 20.20 Uhr/Fd Bahnhof (Vorplatz) an 20.53 Uhr, Umsteige- bzw. Wartezeit, ÖBB-Regionalzug Bahnhof Fd ab 21.00 Uhr/Bahnhof Z an 21.14 Uhr, Umsteigezeit (5 min), Fahrt mit dem Privat-Pkw vom Bahnhof Z zur Wohnung (ca. 7 min) an 21.26 Uhr.

Auf Grund der gegenständlich gegebenen Verkehrsverbindungen war davon auszugehen, dass der Bw. im streitgegenständlichen Zeitraum - im Hinblick auf die von ihr angegebenen Arbeitszeiten - *überwiegend* (an mehr als der Hälfte ihrer Arbeitstage) *auf weit mehr als dem halben Arbeitsweg* zur erforderlichen Zeit ein öffentliches Verkehrsmittel zur Verfügung stand und damit im konkreten Fall Unzumutbarkeit der Benützung von Massenverkehrsmitteln wegen tatsächlicher Unmöglichkeit nicht vorliegt.

In diesem Zusammenhang sei noch erwähnt, dass der Bw. abends auch nach den oben beispielhaft angeführten Abfahrts- und Ankunftszeiten entsprechende öffentliche Verkehrsmittel zur Verfügung gestanden wären und die Bw. im Vorlageantrag im Übrigen selbst von der tatsächlichen Möglichkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel ausgeht ("bei Benutzung eines öffentlichen Verkehrsmittels würde ich abends nach 22.00 Uhr zu Hause eintreffen").

Im Hinblick auf das Vorbringen der Bw., wonach sie bei Benutzung eines öffentlichen Verkehrsmittels abends nach 22.00 Uhr zu Hause eintreffen würde, was für sie unzumutbar sei, da sie am folgenden Tag wieder um 8.00 Uhr im Büro sein müsse, wird entgegnet, dass der Gesetzgeber des EStG 1988 - wie bereits oben dargelegt - grundsätzlich für Fahrten des

Dienstnehmers zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nicht den Individualverkehr und die Benützung eines Kfz, sondern die Benützung eines Massenbeförderungsmittels steuerlich berücksichtigt wissen will, und eine derartige Auslegung des Begriffes der Unzumutbarkeit nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates dem Gesetz nicht entnommen werden kann. Die Gewährung des sog. großen Pendlerpauschales ist *ausschließlich nach objektiven Kriterien der Benutzungsmöglichkeit des öffentlichen Verkehrsmittels* zu beurteilen (vgl. dazu beispielsweise auch UFS 31.8.2005, RV/0047-F/04; UFS 23.3.2010, RV/0404-F/09).

Die Prüfung, ob Unzumutbarkeit wegen Gehbehinderung vorliegt, erübrigt sich gegenständlich, da die Bw. laut Aktenlage nicht dauernd stark gehbehindert ist und Derartiges auch nicht behauptet hat.

Zur Frage, ob gegenständlich von Unmöglichkeit wegen langer Anfahrtszeit auszugehen ist oder nicht, ist Folgendes zu sagen:

Davon ausgehend, dass gegenständlich die oben dargestellte einfache Wegstrecke (bei Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln bzw. bei kombinierter Benutzung öffentlicher und privater Verkehrsmittel) - nach Aufrundung der einzelnen Wegstrecken (vgl. Sailer/Bernold/Mertens, a.a.O., Frage 16/22 zu § 16 EStG 1988) - max. 36 Kilometer beträgt, stünden der Bw. nach der oben dargestellten, der einheitlichen Verwaltungsübung dienenden Verwaltungspraxis für deren Zurücklegung *zwei* Stunden zur Verfügung.

Bezogen auf diese Verwaltungspraxis kann entsprechend der obigen Darstellung des Arbeitsweges der Bw. (Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung) bzw. der Abfahrts- und Ankunftszeiten (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt), wonach sich für die Hin- und Rückfahrt eine einfache Fahrtzeit von max. 76 Minuten ergibt, nicht davon gesprochen werden, dass die Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels im fraglichen Zeitraum überwiegend bzw. an mehr als der Hälfte der Arbeitstage unzumutbar gewesen wäre. Die Wegzeit liegt gegenständlich jedenfalls unter zwei Stunden.

Das Gesetz definiert den Begriff "Unzumutbarkeit" im Zusammenhang mit der Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel im § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 im Übrigen 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 Fahrtdauer entsprechend auch dann und unabhängig von der bei Benützung eines Kfz erforderlichen Fahrzeit noch zumutbar ist, wenn die Gesamtfahrzeit für die einfache Fahrtstrecke nicht mehr als 90 Minuten beträgt. Ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels auf mehr als der halben Strecke möglich, dann ist laut amtlichen Erläuterungen die für die Klärung der (Un-)Zumutbarkeit maßgebliche Fahrtdauer aus der Gesamtfahrzeit (Kfz und Massenbeförderungsmittel) zu errechnen.

Liegen Wohnung und Arbeitsstätte somit mehr als 25 km voneinander entfernt, dann soll nach den Intentionen des Gesetzgebers die gesamte Wegzeit (vom Verlassen der Wohnung bis zum Ankommen an der Arbeitsstätte und umgekehrt) bei Benützung öffentlicher Verkehrsmittel zur Fahrzeit bei Benützung des Kfz in Relation gesetzt werden. Nur wenn diese Verhältnisrechnung eine gegenüber der Fahrzeit mit dem Kfz mehr als dreimal so lange Wegzeit im Falle der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel ergibt, ist nach der Zielsetzung des Gesetzgebers von Unzumutbarkeit im in Rede stehenden Sinn auszugehen. Der Vergleich der Ausführungen in den Gesetzesmaterialien mit den in der Verwaltungspraxis regelmäßig herangezogenen entfernungsabhängig gestaffelten Zumutbarkeitsgrenzen zeigt, dass der historische Gesetzgeber die zeitliche Zumutbarkeitsgrenze nicht anhand von Entfernungen, sondern durch Gegenüberstellung der Fahrzeiten mit öffentlichen Verkehrsmitteln einerseits und Individualverkehrsmittel andererseits ermittelt wissen wollte. Das alleinige Abstellen auf die Relation der Wegzeiten findet allerdings selbst im Bereich der Anwendung von durch die Gesetzesmaterialien aufgestellten Grundsätzen ihre Grenzziehung dort, wo die Gesamtwegzeit bei Benutzung der öffentlichen Verkehrsmittel außerhalb des Nahbereiches von 25 km lediglich die Dauer von 1,5 Stunden erreicht oder sie sogar unterschreitet. Nachdem der Gesetzgeber diese Fahrtdauer von 90 Minuten für den Nahbereich (bis 25 km) und damit wohl grundsätzlich für zumutbar erachtet, erschiene dem Unabhängigen Finanzsenat die Annahme einer Unzumutbarkeit der-

selben Fahrtdauer von 90 Minuten nur auf eine weitere Entfernung gegründet als sachlich nicht gerechtfertigt.

*"Unterstellt man dem Gesetzgeber keine gleichheitswidrige Vorgangsweise, können die Materialien (entgegen dem missverständlichen Wortlaut) wohl nur so verstanden werden, dass generell die Benützung von Massenverkehrsmitteln dann unzumutbar ist, **wenn die Fahrt mit diesen einerseits 90 Minuten (1,5 Stunden) überschreitet und andererseits die Fahrt mit den Massenverkehrsmitteln mehr als drei Mal so lang dauert wie mit dem Auto.** Der Hinweis auf den Nahebereich ist bei diesem Verständnis so zu interpretieren, dass die Materialien eine Zumutbarkeitsgrenze - im Sinne der Förderung des öffentlichen Verkehrs - von 90 Minuten Fahrzeit einziehen wollen und sich das Problem einer kürzeren Fahrzeit als 30 Minuten mit dem PKW - vor dem Hintergrund des vor mehr als 15 Jahren bestanden habenden Autobahn- und Schnellstraßennetzes - nur im Nahebereich stellen könne"* (UFS 20.9.2006, RV/2256-W/05; vgl. dazu zB auch UFS 11.05.2007, RV/0258-F/07; UFS 24.04.2009, RV/0090-F/09; VwGH 28.10.2008, 2006/15/0319; Wanke, "Großes" Pendlerpauschale, wenn die Fahrt mit Massenverkehrsmitteln mehr als drei Mal so lang wie die Fahrt mit dem Pkw dauert, in: UFS aktuell 2006, Seiten 306 ff; Ryda/Langheinrich, Behandlung der Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sowie zwischen einem an der Arbeitsstätte begründeten Wohn- und dem Familienwohnsitz, FJ 2006, Seiten 271 ff; Doralt, EStG¹³, § 16 Tz 105).

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

Hinsichtlich der Fahrtdauer mit dem Pkw auf der als kürzesten Straßenverbindung anzusehenden Strecke zwischen der Wohnung der Bw. und ihrer Arbeitsstätte wurde im konkreten Fall als maßgebliche Vergleichsgröße - 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 - unter Benützung der Schweizer Autobahn eine Fahrtdauer von 19 Minuten bei einer Entfernung von 28 km ermittelt (vgl. Routenplaner "ViaMichelin" - empfohlene Strecke). Damit ergibt sich im vorliegenden Berufungsfall ein nach den in den Gesetzesmaterialien festgehaltenen Grundsätzen zumutbarer Zeitrahmen von 57 Minuten.

Da im vorliegenden Fall die Gesamtwegzeit (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt) bei Benützung öffentlicher Verkehrsmittel für die einfache Strecke max. 76 Minuten beträgt, kann, zumal diese zwar mehr als drei Mal so lang ist wie jene mit dem Pkw allerdings *nicht* 90 Minuten (1,5 Stunden) überschreitet, von einer auf Grund langer Wegzeiten verwirklichten *"Unzumutbarkeit"* der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel auch dann nicht ausge-

gangen 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 und war daher - gerade auch im Sinne einer gleichmäßigen Besteuerung aller Steuerpflichtigen - dem diesbezüglichen Berufungsbegehren ein Erfolg zu versagen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 25. Oktober 2011