



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des JT, Gde., Adr., vom 17. Februar 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 6. Februar 2009 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2007 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Die Einkommensteuer für das Jahr 2007 wird festgesetzt mit:	<b>4.350,48 €</b>
Das Einkommen im Jahr 2007 beträgt:	<b>25.616,68 €</b>
Berechnung der Einkommensteuer:	
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:	
Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug	33.287,28 €
Sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag	- <b>6.708,60 €</b>
Pauschbetrag für Werbungskosten	- 132,00 €
	26.446,68 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	26.446,68 €
(Topf-)Sonderausgaben	- 730,00 €
Kirchenbeitrag	- 100,00 €
Einkommen	25.616,68 €
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt: (25.616,68 - 25.000,00) x 11.335,00 / 26.000,00 + 5.750,00	6.018,85 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	6.018,85 €
Verkehrsabsetzbetrag	- 291,00 €
Grenzgängerabsetzbetrag	- 54,00 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	5.673,85 €
Gem. § 67 (1) u. (2) EStG 1988 6,00 % von 4.453,90	267,23 €
Einkommensteuer	5.941,08 €
Ausländische Steuer	- 1.590,60 €
Festgesetzte Einkommensteuer	4.350,48 €

## Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber bezog im Berufungsjahr nichtselbständige Einkünfte als Grenzgänger nach der Schweiz. Er war dort bei der O in B, x, beschäftigt. Sein Wohnsitz befand sich im Berufungsjahr in Gde., Adr..

Mit seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2007 vom 19. Mai 2008 beehrte der Berufungswerber ua. unter dem Titel "Pendlerpauschale" die Berücksichtigung von 1.125,00 € [jährlicher Pauschbetrag (sog. großes Pendlerpauschale) gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 für eine einfache Fahrtstrecke ab 20 km] als Werbungskosten.

Das Finanzamt veranlagte den Berufungswerber mit Einkommensteuerbescheid vom 15. September 2008 antragsgemäß zu Einkommensteuer für das Jahr 2007.

Mit Bescheid vom 6. Februar 2009 hob das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid vom 15. September 2008 gemäß § 299 BAO auf und erließ in der Folge den angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2007 vom 6. Februar 2009. Dabei berücksichtigte es (nur) das sog. kleine Pendlerpauschale für eine einfache Fahrtstrecke ab 20 km mit einem jährlichen Pauschbetrag von 520,50 € als Werbungskosten mit der Begründung, dass bei bestmöglicher Kombination von Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel ("Park and Ride") an den überwiegenden Arbeitstagen die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels für die Strecke Wohnung - Arbeitsstätte - Wohnung durchaus möglich und zumutbar gewesen sei.

Mit Schriftsatz vom 17. Februar 2009 erhob der Berufungswerber gegen diesen Einkommensteuerbescheid vom 6. Februar 2009 Berufung und führte aus, dass er zu Schichtbeginn größtenteils keine Möglichkeit habe, öffentliche Verkehrsmittel zu benutzen. Vor 6 Uhr in der Früh sei weder der Zug noch ein Bus zu erreichen; abends(nachts) gelte dasselbe. Nach Schichtschluss bekomme er auch keinen Bus der nach F fahre. Es sei ihm in den frühen Morgen- und späten Abendstunden nicht zumutbar von N nach F zu Fuß zu laufen und dann noch auf eine geeignete Bus- oder Zugverbindung zu warten. Weiters stehe er auch beim Ankunftsort vor dem Problem, keine Verbindungsmöglichkeit zum Arbeitsplatz zu haben.

Auf Ersuchen des Finanzamtes (vgl. Schreiben vom 9. Jänner 2009) gab der Berufungswerbers seine überwiegende Arbeitszeit im Streitjahr wie folgt bekannt:

*"Frühschicht: 5.00 Uhr bis 13.15 Uhr*

*Spätschicht: 13.00 Uhr bis 21.15 Uhr*

*Nachtschicht: 21.15 Uhr bis 5.15 Uhr"*

Mit Berufungsvorentscheidung vom 27. Februar 2009 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab; begründend führte es dabei Folgendes aus:

*"Voraussetzung für die Gewährung des großen Pendlerpauschales ist ein zeitliches Überwiegen im Lohnzahlungszeitraum. Bei Wechselschicht ist allerdings nicht der einzelne Lohnzahlungszeitraum maßgebend, sondern der Zeitraum, für den der Wechselschichtdienst in einem bestimmten Rhythmus festgelegt ist. Da in Ihrem Fall sowohl bei der Spätschicht als auch bei der Nachtschicht bei bestmöglicher Kombination von Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel ("Park and Ride") die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel möglich und zumutbar (wenn die Wegzeit für die einfache Wegstrecke weniger als 2 Stunden dauert) ist, konnte lediglich das kleine Pendlerpauschale in Höhe von 520,50 € gewährt werden."*

Mit Schreiben vom 6. März 2009 beantragte der Berufungswerber, die gegenständliche Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen. In diesem Vorlageantrag brachte der Berufungswerber Folgendes vor:

Ihm seien zu Schichtbeginn bzw. -ende keine Bus- oder Bahnverbindungen bekannt gewesen, die er nutzen hätte können. Er habe versucht, rückwirkend Busverbindungen über "V-Mobil" abzurufen, was ihm aber nicht gelungen sei. Er habe aber auch keine aktuellen Busverbindungen gefunden. Er sei deshalb auf sein Auto angewiesen.

### ***Über die Berufung wurde 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.

Bei Wechselschicht ist für die Zumutbarkeit der Benutzung eines öffentlichen Verkehrsmittels nicht der einzelne Lohnzahlungszeitraum maßgebend, sondern der gesamte Zeitraum, in dem Wechselschichtdienst geleistet wird (vgl. Sailer/Bernold/Mertens, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2006, Frage 16/16 zu § 16 EStG 1988; vgl. auch Lohnsteuerrichtlinien 2002, Rz 262).

Beträgt die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt, mehr als 20 Kilometer und ist die Benutzung 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
<b>ab 20 km</b>	<b>495,00 €</b>	<b>41,25 €</b>	<b>1,38 €</b>	<b>546,00 €</b>	<b>45,50 €</b>	<b>1,52 €</b>
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 Benutzung 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 €
<b>ab 20 km</b>	<b>1.071,00 €</b>	<b>89,25 €</b>	<b>2,98 €</b>	<b>1.179,00 €</b>	<b>98,25 €</b>	<b>3,28 €</b>
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, a.a.O., Frage 16/23 zu § 16 EStG 1988; vgl. auch Lohnsteuer-richtlinien 2002, Rz 253 ff) 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
<b>ab 20 km</b>	<b>2 Stunden</b>
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 Ausstiegstellen. 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. 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; zur Kombination eines privaten Verkehrsmittels mit Massenbeförderungsmitteln vgl. auch VwGH 24.9.2008, 2006/15/0001].

Uneinigkeit besteht im konkreten Fall darüber, ob wie der Berufungswerber beantragt hat, das sog. große Pendlerpauschale nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 für eine einfache Fahrtstrecke ab 20 km, oder wie das Finanzamt meint, dass sog. kleine Pendlerpauschale ab 20 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 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, EStG<sup>9</sup>, § 16 Tz 108 ff; Sailer/Bernold/Mertens, a.a.O., Frage 16/12 zu § 16 EStG 1988; Lohnsteuerrichtlinien 2002, Rz 257; zur Kombination eines privaten Verkehrsmittels mit Massenbeförderungsmitteln siehe auch VwGH 24.9.2008, 2006/15/0001; VwGH 28.10.2008, 2006/15/0319).

Unter Zugrundelegung dieser Überlegungen ist im gegenständlichen Fall für die Zurücklegung der Wegstrecke zwischen der Wohnung des Berufungswerbers und seiner Arbeitsstätte eine Fahrt mit dem Privat-Pkw von der Wohnung zur Bushaltestelle am Bahnhof F (vom Routenplaner *“ViaMichelin”* empfohlene Strecke: Entfernung: ca. 4,5 km, Zeit: 10 Minuten), eine Busfahrt (mit dem Liechtensteinbus) vom Bahnhof F nach Ba S (ca. 24 km nach Routenplaner *“ViaMichelin”*, Zeit: zwischen 59 Minuten und 1 Stunde und 9 Minuten) sowie ein Fußweg zur Arbeitsstätte in Ba (ca. 0,3 km bzw. 5 Minuten; vgl. Ortsplan Ba unter <http://map.search.ch/>) zu unterstellen.

Bezogen auf die vom Berufungswerber angegebenen Arbeitszeiten (Arbeitsbeginn: 5.00 Uhr, 13.00 Uhr, 21.15 Uhr; Arbeitsende: 13.15 Uhr, 21.15 Uhr, 5.15 Uhr) war daher von folgendem

Arbeitsweg (Wohnung - Arbeitsstätte - Wohnung) bzw. von folgenden Abfahrts- und Ankunftszeiten (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt sowie bei der Arbeitsstätte) 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]:

**Arbeitsbeginn um 5.00 Uhr:**

Keine öffentlichen Verkehrsmittel zur erforderlichen Zeit zur Verfügung.

**Arbeitsbeginn um 13.00 Uhr:**

Fahrt mit dem Privat-Pkw von der Wohnung ab ca. 11.20 Uhr bis F Bahnhof, F Bahnhof an 11.30 Uhr, Park-, Umsteige- bzw. Wartezeit (ca. 5 Minuten), Liechtensteinbus 13 F Bahnhof ab 11.35 Uhr, Sch Post an 12.07 Uhr, Umsteigen (3 Minuten), Liechtensteinbus 12 Sch Post ab 12.10 Uhr, Ba S an 12.39 Uhr, Fußweg zur Arbeitsstätte (ca. 5 Minuten), Arbeitsstätte an 12.44 Uhr, Wartezeit bis Arbeitsbeginn,

oder

Fahrt mit dem Privat-Pkw von der Wohnung ab ca. 11.35 Uhr bis F Bahnhof, F Bahnhof an 11.45 Uhr, Park-, Umsteige- bzw. Wartezeit (ca. 5 Minuten), Liechtensteinbus 14 F Bahnhof ab 11.50 Uhr, Sch Post an 12.14 Uhr, Umsteigen (6 Minuten), Liechtensteinbus 11 Sch Post ab 12.20 Uhr, Ba S an 12.49 Uhr, Fußweg zur Arbeitsstätte (ca. 5 Minuten), Arbeitsstätte an 12.54 Uhr, Wartezeit bis Arbeitsbeginn.

**Arbeitsbeginn um 21.15 Uhr:**

Fahrt mit dem Privat-Pkw von der Wohnung ab ca. 19.35 Uhr bis F Bahnhof, F Bahnhof an 19.45 Uhr, Park-, Umsteige- bzw. Wartezeit (ca. 5 Minuten), Liechtensteinbus 14 F Bahnhof ab 19.50 Uhr, Sch Post an 20.14 Uhr, Umsteigen (6 Minuten) Liechtensteinbus 11 Sch Post ab 20.20 Uhr, Ba S an 20.49 Uhr, Fußweg zur Arbeitsstätte (ca. 5 Minuten), Arbeitsstätte an 20.54 Uhr, Wartezeit bis Arbeitsbeginn,

oder

Fahrt mit dem Privat-Pkw von der Wohnung ab ca. 19.50 Uhr bis F Bahnhof, F Bahnhof an 20.00 Uhr, Park-, Umsteige- bzw. Wartezeit (ca. 5 Minuten), Liechtensteinbus 13 F Bahnhof ab 20.05 Uhr, Sch Post an 20.37 Uhr, Umsteigen (3 Minuten), Liechtensteinbus 11 Sch Post ab 20.40 Uhr, Ba S an 21.09 Uhr, Fußweg zur Arbeitsstätte (ca. 5 Minuten). Arbeitsstätte an 21.14 Uhr.

**Arbeitsende um 13.15 Uhr:**

Fußweg von der Arbeitsstätte zur Bushaltestelle Ba S (ca. 5 Minuten), Wartezeit,

Liechtensteinbus 12 Ba S ab 13.46 Uhr, Sch Post an 14.18 Uhr, Umsteigen (2 Minuten),  
Liechtensteinbus 13 Sch Post ab 14.20 Uhr, F Bahnhof an 14.54 Uhr, Umsteigezeit auf Privat-  
Pkw (ca. 5 Minuten), F Bahnhof zur Wohnung ab 14.59 Uhr, Wohnung an 15.09 Uhr.

**Arbeitsende um 21.15 Uhr:**

Fußweg von der Arbeitsstätte zur Bushaltestelle Ba S (ca. 5 Minuten), Wartezeit,  
Liechtensteinbus 12 Ba S ab 21.46 Uhr, Sch Post an 22.18 Uhr, Umsteigen (2 Minuten),  
Liechtensteinbus 13 Sch Post ab 22.20 Uhr, F Bahnhof an 22.54 Uhr, Umsteigezeit auf Privat-  
Pkw (ca. 5 Minuten), F Bahnhof zur Wohnung ab 22.59 Uhr, Wohnung an 23.09 Uhr.

**Arbeitsende um 5.15 Uhr:**

Fußweg von der Arbeitsstätte zur Bushaltestelle Ba S (ca. 5 Minuten), Wartezeit,  
Liechtensteinbus 11 Ba S ab 5.36 Uhr, F Busplatz an 6.39 Uhr, Umsteigen (3 Minuten),  
Stadtbus F 4 F Busplatz ab 6.42 Uhr, F Bahnhof an 6.45 Uhr, Umsteigezeit auf Privat-Pkw  
(ca. 5 Minuten), F Bahnhof zur Wohnung ab 6.50 Uhr, Wohnung an 7.00 Uhr.

Angesichts dieser Verkehrsverbindungen gelangte der Unabhängige Finanzsenat 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.

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.

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 Unzumutbarkeit wegen langer Anfahrtszeit auszugehen ist oder nicht, ist Folgendes zu sagen:

Nach der obigen Darstellung des Arbeitsweges des Berufungswerbers (Wohnung - Arbeitsstätte - Wohnung) bzw. der Abfahrts- und Ankunftszeiten, beträgt die einfache Fahrtzeit (Wegzeit) für die Hinfahrt 85 bis 100 Minuten und für die Rückfahrt 105 bzw. 114 Minuten. Bezogen auf die Verwaltungspraxis könnte nicht davon gesprochen werden, dass die Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels im fraglichen Zeitraum überwiegend bzw. an mehr als der Hälfte der Arbeitstage aufgrund langer Anfahrtszeit unzumutbar gewesen wäre, denn dem Berufungswerber stünde nach der oben dargestellten Zeitstaffel für die Zurücklegung des Ar-



beitsweges [der Arbeitsweg des Berufungswerbers beträgt nach Aufrundung der einzelnen Wegstrecken (vgl. Sailer/Bernold/Mertens, a.a.O., Frage 16/22 zu § 16 EStG 1988) - ca. 30 Kilometer] zwei Stunden (120 Minuten) zur Verfügung. Die Wegzeit liegt gegenständlich unter zwei Stunden (120 Minuten).

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ist bei der Klärung der Frage, ob gegenständlich von Unzumutbarkeit wegen langer Anfahrtszeit auszugehen ist oder nicht, aber auch noch Folgendes zu berücksichtigen:

Das Gesetz definiert den Begriff "Unzumutbarkeit" im Zusammenhang mit der Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel im § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 nicht, weshalb die Frage der Unzumutbarkeit im Wege der Interpretation zu lösen ist. In Übereinstimmung mit der Lehre wird - wie oben bereits dargelegt - in der Verwaltungspraxis (vgl. Lohnsteuerrichtlinien 2002, Rz 255) seit jeher der unbestimmte Gesetzesbegriff der Zumutbarkeit bzw. Unzumutbarkeit nach der obigen Zeitstaffel, abhängig von der jeweiligen Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, geprüft (vgl. dazu Zorn, in: Hofstätter/Reichel/Fellner/Fuchs/Zorn/Büsser, Die Einkommensteuer, Kommentar, Tz 1 zu § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, Tz 52 zu § 16 EStG 1988). Auch Doralt, EStG<sup>9</sup>, § 16 Tz 106 f, gibt die Zeitstaffel wieder, kritisiert diese jedoch in der darauf folgenden Randzahl, als dem Gesetz nicht entnehmbar. Er verlangt eine einheitliche Auslegung der "Unzumutbarkeit" unabhängig von der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte.

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

Liegen Wohnung und Arbeitsstätte somit mehr als 25 km von einander entfernt, dann soll nach den Intentionen des Gesetzgebers die gesamte Wegzeit (vom Verlassen der Wohnung bis zum Ankommen an der Arbeitsstätte und umgekehrt) bei Benützung öffentlicher Ver-

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

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

Die vom Berufungswerber 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 des Berufungswerbers und seiner Arbeitsstätte wurde - bei der Streckenauswahl sind nach höchstrichterlicher Rechtsprechung (VwGH 16.7.1996, 96/17/0002, 0003) öffentliche Interessen, wie die Sicherheit und Flüssigkeit des Verkehrs sowie die Vermeidung von Lärm und Abgasen in Wohngebieten, Bedacht zu nehmen - im berufsgegenständlichen Fall als maßgebliche Vergleichsgröße die Fahrtdauer unter Benützung der Schweizer Autobahn herangezogen und wurde damit mittels Routenplaner "ViaMichelin" (empfohlene Strecke) als maßgebliche Vergleichsgröße die Fahrtdauer von 21 Minuten bei einer Entfernung von 27 km ermittelt. Damit ermittelt sich im vorliegenden Berufungsfall ein nach den in den Gesetzesmaterialien festgehaltenen Grundsätzen zumutbarer Zeitrahmen von 63 Minuten.

Da im vorliegenden Fall die Gesamtwegzeit (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt und an der Arbeitsstätte) bei kombinierter Benützung privater und öffentlicher Verkehrsmittel für die einfache Strecke - wie oben dargelegt - mindestens 85 Minuten und maximal 114 Minuten beträgt, kann, wenn die oben zitierten amtlichen Erläuterungen zur Beurteilung des gegenständlichen Berufungsfalles herangezogen werden, von einer auf Grund langer Wegzeit verwirklichten "Unzumutbarkeit" der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel ausgegangen werden, zumal diese *überwiegend* 90 Minuten überschreitet bzw. mehr als drei Mal so lang ist wie jene mit dem Pkw.

Angesichts dieser Ausführungen ist im Berufungsfall die Erfüllung des Tatbestandes "Unzumutbarkeit", den der Gesetzgeber für die Zuerkennung des "großen" Pendlerpauschales voraussetzt, gegeben, weshalb dem Berufsbegehren stattzugeben war.

Feldkirch, am 19. Oktober 2009