



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Gde X, K-Straße xx, vom 10. Jänner 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 7. Jänner 2011 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2009 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Die Einkommensteuer für das Jahr 2009 wird festgesetzt mit: Das Einkommen im Jahr 2009 beträgt:	<b>- 59,99 €</b> <b>19.900,36 €</b>
<i>Berechnung der Einkommensteuer:</i>	
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:	
R GmbH	20.532,36 €
Pendlerpauschale lt. Lohnzettel	1.356,00 €
Pendlerpauschale lt. Veranlagung	<b>- 1.356,00 €</b>
Pauschbetrag für Werbungskosten	- 132,00 €
	20.400,36 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	20.400,36 €
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988):	
Pauschbetrag für Sonderausgaben	- 60,00 €
Kinderfreibeträge für haushaltszugehörige Kinder gem. § 106 Abs. 1 EStG 1988	- 440,00 €
Einkommen	19.900,36 €
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt: (19.900,36 - 11.000,00) x 5.110,00 / 14.000,00	3.248,63 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	3.248,63 €
Alleinverdienerabsetzbetrag	- 364,00 €
Verkehrsabsetzbetrag	- 291,00 €
Arbeitnehmerabsetzbetrag	- 54,00 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	2.539,63 €
Steuer sonstige Bezüge	207,58 €
Einkommensteuer	2.747,21 €
Anrechenbare Lohnsteuer	- 2.807,20 €
Festgesetzte Einkommensteuer	- 59,99 €

## Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge kurz: Bw.) bezog im Berufungsjahr nichtselbständige Einkünfte bei der Fa. R GmbH, Gd Y, N-Straße yy. Sein Wohnsitz befand sich im Berufungsjahr lt. Auskunft aus dem Zentralen Melderegister bis zum 18. Juni 2009 in G K, B-Straße kk, und ab 18. Juni 2009 in Ge Kl, L-Straße ll.

Nach erklärungskonformer Arbeitnehmerveranlagung des Bw. für das Jahr 2009 (vgl. den angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2009 vom 7. Jänner 2011) erhob der Bw. mit Schriftsatz vom 10. Jänner 2011 Berufung und beantragte, für seinen 36 km langen Arbeitsweg das sog. große Pendlerpauschale als Werbungskosten [dazu sei erwähnt, dass im Zuge der Lohnverrechnung von der Arbeitgeberin des Bw. bereits ein jährlicher Pauschbetrag (sog. großes Pendlerpauschale) gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 für eine einfache Fahrtstrecke ab 20 km in Höhe von 1.356,00 € als Werbungskosten berücksichtigt wurde; vgl. entsprechenden Lohnzettel] sowie Versicherungskosten in Höhe von 200,00 € als Sonderausgaben anzuerkennen.

Im Rahmen eines Vorhalteverfahrens [vgl. Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 10. Jänner 2011, wonach der Bw. ersucht wurde, zu erklären bzw. nachzuweisen, aus welchen Gründen die Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel nicht möglich oder nicht zumutbar sei (Nachweis der überwiegenden Arbeitszeiten, Dienstbeginn, Dienstende, der Verbindungen mit öffentlichen Verkehrsmitteln zu den jeweiligen Arbeitszeiten und der Dauer der jeweiligen Anreise/Rückreise zur/von der Arbeitsstätte)] legte der Bw. einen Kursbuchauszug sowie das Schreiben seiner Arbeitgeberin vom 16. August 2010 vor; wonach diese Nachstehendes bestätigt:

*"Herr Bw. arbeitet bei uns im Schichtmodell, welches folgendermaßen aussieht:*

*1 + 2 Tag Frühschicht von 05.45 Uhr bis 14.15 Uhr*

*3 + 4 Tag Spätschicht von 13.45 Uhr bis 22.15 Uhr*

*5 + 6 Tag Nachtschicht von 21.45 Uhr bis 06.15 Uhr.*

*Nach einer viertägigen Pause beginnt das Schichtmodell wieder von vorne. Leider ist es Herrn Bw. unmöglich, mit den öffentlichen Verkehrsmitteln von Kl nach Y zu fahren, da die Arbeitszeiten auch am Wochenende sind."*

Mit Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer 2009 vom 13. Jänner 2011 änderte das Finanzamt den angefochtenen Einkommensteuer(erst)bescheid 2009 vom 7. Jänner 2011 insofern, als "nur" noch das sog. kleine Pendlerpauschale für eine einfache Fahrtstrecke ab 20 km mit einem jährlichen Pauschbetrag von 630,00 € als Werbungskosten Anerkennung fand. Begründend führte es dazu aus, dass die Unzumutbarkeit der Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel gegeben sei, wenn zumindest auf dem halben Arbeitsweg ein Mas-

senverkehrsmittel nicht oder nicht zur erforderlichen Zeit verkehrt. Des Weiteren müsse ein zeitliches Überwiegen im Lohnzahlungszeitraum gegeben sein. Bei Wechselschicht sei allerdings nicht der einzelne Lohnzahlungszeitraum maßgebend, sondern der Zeitraum, für den der Wechselschichtdienst in einem bestimmten Rhythmus festgelegt sei. Laut Erhebungen des Finanzamtes sei bei der Spät- und Nachschicht die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel möglich und zumutbar. Zumutbar bedeute, dass unter Berücksichtigung von "Park and Ride" die Wegzeit für die Zurücklegung der einfachen Wegstrecke bei Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln (20 bis 40 km) weniger als zwei Stunden dauere. Folglich komme es nie zu einem Überwiegen.

Mit Schreiben vom 3. Februar 2011 beantragte der Bw., die gegenständliche Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen, wodurch die Berufung wiederum als unerledigt galt. In diesem Vorlageantrag brachte der Bw. in Erwiderung auf die gegenständliche Berufungsvorentscheidung und unter Vorlage einer Fahrplanauskunft noch vor, dass es im Hinblick auf die Früh- und Spätschicht kein öffentliches Verkehrsmittel gebe. Zudem habe er auch an Sonn- und Feiertagen zu arbeiten, an welchen es keine "geregelten" öffentlichen Verkehrsmittel gebe. Nachdem er auf Grund des Schichtmodells auf ein Jahresminus von 130 bis 160 Stunden komme, habe er dieses auch durch Früh- und Spätdienst abzarbeiten. Außerdem sei er nicht im Besitze eines Pkw.

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

Das Vorhalteschreiben des Unabhängigen Finanzsenates vom 24. März 2011 - auf die diesbezüglichen Ausführungen wird an dieser Stelle verwiesen - blieb in der Folge vom Bw. unbeantwortet.

### ***Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung erwogen:***

Uneinigkeit besteht im konkreten Fall allein 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 für eine einfache Fahrtstrecke von 20 bis 40 km zu berücksichtigen ist (die als Sonderausgaben geltend gemachten Versicherungskosten von 200,00 € fanden im Übrigen im Pauschbetrag für Sonderausgaben ihre Berücksichtigung).

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 nicht der einzelne Lohnzahlungszeitraum maßgebend, sondern der Zeitraum, für den der Wechselschichtdienst in einem bestimmten Rhythmus festgelegt ist. Fallen in einen Lohnzahlungszeitraum zwei oder mehrere Wechselschicht-Teilzeiträume, ist für den Lohnzahlungszeitraum auf das *Überwiegen* abzustellen.

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		
	jährlich	monatlich	täglich
<b>ab 20 km</b>	<b>630,00 €</b>	<b>52,50 €</b>	<b>1,75 €</b>
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		
	jährlich	monatlich	täglich
ab 2 km	342,00 €	28,50 €	0,95 €
<b>ab 20 km</b>	<b>1.356,00 €</b>	<b>113,00 €</b>	<b>3,77 €</b>
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 2008, 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>
<b><i>ab 20 km</i></b>	<b><i>2 Stunden</i></b>
<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 159 und 211 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, Motorrad) 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>13</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 der obigen rechtlichen Überlegungen ist im gegenständlichen Fall für die Zurücklegung der Wegstrecke zwischen der Wohnung des Bw. (bis 18. Juni 2009: G K, B-Straße kk, bzw. ab 18. Juni 2009: Ge Kl, L-Straße ll) zum Bahnhof K eine Fahrt mit dem Privatfahrzeug (nach Routenplaner "ViaMichelin" - empfohlene Strecke: Entfernung: ca. 1,4 km, Zeit: 2 min bzw. ca. 5 km, Zeit: 4 min), eine ÖBB-Zugfahrt vom Bahnhof K nach Bahnhof Y (26 Tarif km; 27 min mit dem Regionalzug) sowie ein Fußweg (nach Lokalausweis des Referenten: ca. 2,5 km, ca. 35 min) vom Bahnhof Y zur Arbeitsstätte des Bw. (Gd Y, N-Straße yy) zu unterstellen.

Bezogen auf die Arbeitszeiten des Bw. im Berufungsjahr (diesbezüglich gehen der Bw. wie auch das Finanzamt unstrittig von folgenden Arbeitszeiten bzw. von folgendem 3-Schichtbetrieb aus: Frühschicht: 5.45 Uhr bis 14.15 Uhr; Spätschicht: 13.45 Uhr bis 22.15 Uhr; Nachtschicht: 21.45 Uhr bis 6.15 Uhr) war im konkreten Fall daher von folgendem Arbeitsweg des Bw. (Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung) bzw. von folgenden Abfahrts- und Ankunftszeiten (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt und bei der Arbeitsstätte) auszugehen [vgl. die Kursbücher des Verkehrsverbundes Vorarlberg, Fahrplan 09 (gültig vom 14. Dezember 2008 bis 12. Dezember 2009) sowie Fahrplan 10 (gültig vom 13. Dezember 2009 bis 11. Dezember 2010); siehe auch unter <http://www.vmobil.at/>]:

### **Hinfahrt:**

#### **5.45 Uhr:**

*Kein öffentliches Verkehrsmittel zur Verfügung.*

#### **13.45 Uhr:**

*Privatfahrzeug Wohnung in K bzw. Kl ab ca. 12.10 Uhr/Bahnhof K an ca. 12.12 Uhr bzw. 12.14 Uhr, Park-, Umsteige- bzw. Wartezeit ca. 8 bzw. 6 min, ÖBB-Regionalzug Bahnhof K ab 12.20 Uhr/Bahnhof Y an 12.47 Uhr, Fußweg (ca. 35 min) zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte an 13.22 Uhr, Wartezeit bis 13.45 Uhr.*

#### **21.45 Uhr:**

*Privatfahrzeug Wohnung in K bzw. Kl ab ca. 19.40 Uhr/Bahnhof K an ca. 19.42 Uhr bzw. 19.44 Uhr, Park-, Umsteige- bzw. Wartezeit ca. 8 bzw. 6 min, ÖBB-Regionalzug Bahnhof K ab 19.50 Uhr/Bahnhof Y an 20.17 Uhr, Fußweg (ca. 35 min) zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte an 20.52 Uhr, Wartezeit bis 21.45 Uhr.*

### **Rückfahrt:**

#### **14.15 Uhr:**

*Gehweg von der Arbeitsstätte (ab 14.15 Uhr) zum Bahnhof Y (35 min), Wartezeit, ÖBB-Regionalzug*

*Bahnhof Y ab 15.13 Uhr/Bahnhof K an 15.39 Uhr, Umsteigezeit auf Privatfahrzeug ca. 5 Minuten, Privatfahrzeug K Bahnhof ab 15.44 Uhr/Wohnung in K bzw. Kl an 15.46 Uhr bzw. 15.48 Uhr.*

**22.15 Uhr:**

*Gehweg von der Arbeitsstätte (ab 22.15 Uhr) zum Bahnhof Y (35 min), Wartezeit, ÖBB-Regionalzug Bahnhof Y ab 23.43 Uhr/Bahnhof K an 0.09 Uhr, Umsteigezeit auf Privatfahrzeug ca. 5 Minuten, Privatfahrzeug K Bahnhof ab 0.14 Uhr/Wohnung in K bzw. Kl an 0.16 Uhr bzw. 0.18 Uhr.*

**6.15 Uhr:**

*Gehweg von der Arbeitsstätte (ab 6.15 Uhr) zum Bahnhof Y (35 min), Wartezeit, ÖBB-Rex Bahnhof Y ab 7.13 Uhr/Bahnhof K an 7.39 Uhr, Umsteigezeit auf Privatfahrzeug ca. 5 Minuten, Privatfahrzeug K Bahnhof ab 7.44 Uhr/Wohnung in K bzw. Kl an 7.46 Uhr bzw. 7.48 Uhr.*

Angesichts dieser Verkehrsverbindungen gelangte der Unabhängige Finanzsenat (UFS) zur Überzeugung, dass dem Bw. im streitgegenständlichen Zeitraum *überwiegend* (an mehr als der Hälfte seiner Arbeitstage) *auf weit mehr als dem halben Arbeitsweg* zur erforderlichen Zeit ein öffentliches Verkehrsmittel zur Verfügung stand und damit im konkreten Fall Unzumutbarkeit der Benützung von Massenverkehrsmitteln wegen tatsächlicher Unmöglichkeit nicht vorliegt.

Dem Einwand des Bw., wonach er auch an Sonn- und Feiertagen zu arbeiten habe, an welchen es keine "geregelten" öffentlichen Verkehrsmittel gebe, ist zu entgegnen, dass damit allein schon auf Grund des Überwiegensgrundsatzes nichts gewonnen ist. Dem Vorbringen des Bw., dass er nicht im Besitze eines Pkw sei, ist zu sagen, dass eine derartige Auslegung des Begriffes der Unzumutbarkeit nach Ansicht des UFS dem Gesetz nicht entnommen werden kann, dass die Unterstellung einer Aufteilung der einfachen Fahrtstrecke in Verwendung öffentlicher Verkehrsmittel und privater Verkehrsmittel - wie oben bereits dargelegt - durchaus gesetzeskonform und dass die Gewährung des sog. großen Pendlerpauschales ausschließlich nach objektiven Kriterien der Benützungsmöglichkeit des öffentlichen Verkehrsmittels *auf mehr als der halben Fahrtstrecke* zu beurteilen ist.

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

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

Davon ausgehend, dass gegenständlich die oben dargestellte *einfache* Wegstrecke (bei 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) - 31 Kilometer (Wohnort K) bzw.



34 Kilometer (Wohnort KI) beträgt, stünden dem Bw. nach der oben dargestellten, der einheitlichen Verwaltungsübung dienenden Verwaltungspraxis für deren Zurücklegung zwei Stunden zur Verfügung.

Bezogen auf diese Verwaltungspraxis war entsprechend der obigen Darstellung des Arbeitsweges des Bw. (Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung) bzw. der Abfahrts- und Ankunftszeiten (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt und am Arbeitsplatz), wonach die Wegzeit auf der Hinfahrt zur Arbeitsstätte allein betreffend die Spätschicht unter zwei Stunden lag, davon auszugehen, dass die Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels im fraglichen Zeitraum überwiegend bzw. an mehr als der Hälfte der Arbeitstage unzumutbar war.

Das Gesetz definiert den Begriff "Unzumutbarkeit" im Zusammenhang mit der Benützung 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>13</sup>, § 16 Tz 104 ff, 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 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 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"* (vgl. zB UFS 20.9.2006, RV/2256-W/05; siehe dazu zB auch UFS 11.5.2007, RV/0258-F/07; UFS 24.4.2009, RV/0090 F/09; VwGH 28.10.2008, 2006/15/0319; UFS 23.3.2010, RV/0404-F/09; Wanke, "Großes" Pendlerpauschale, wenn die Fahrt mit Massenverkehrsmitteln mehr als drei Mal so lang wie die Fahrt mit dem Pkw dauert, in: UFS aktuell 2006, Seiten 306 ff; Ryda/Langheinrich, Behandlung der Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sowie zwischen einem an der Arbeitsstätte begründeten Wohn- und dem Familienwohnsitz, FJ 2006, Seiten 271 ff).

Die vom Bw. zurückzulegende (einfache) Pendlerstrecke beträgt unbestritten mehr als 25 km. Hinsichtlich der Fahrtdauer mit dem Pkw auf der als kürzesten Straßenverbindung anzusehenden Strecke wurde - bei der Streckenauswahl ist nach höchstrichterlicher Rechtsprechung (VwGH 16.7.1996, 96/17/0002, 0003) auf öffentliche Interessen, wie die Sicherheit und Flüssigkeit des Verkehrs sowie die Vermeidung von Lärm und Abgasen in Wohngebieten, Bedacht zu nehmen - im berufungsgegenständlichen Fall mittels Routenplaner "ViaMichelin" (empfohlene Strecke) als maßgebliche Vergleichsgröße eine Fahrtdauer von 23 Minuten bei einer Entfernung von 31 km (Wohnort K) bzw. eine Fahrtdauer von 21 Minuten bei einer Entfernung von 34 km (Wohnort KI) ermittelt. Damit ermittelt sich im vorliegenden Berufungsfall ein nach den in den Gesetzesmaterialien festgehaltenen Grundsätzen zumutbarer Zeitrahmen von 69 bzw. 63 Minuten.

Da im vorliegenden Fall die Gesamtwegzeit (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt und an der Arbeitsstätte) bei Benützung öffentlicher Verkehrsmittel für die einfache Strecke überwiegend 90 Minuten (1,5 Stunden) überschreitet und überwiegend mehr als drei Mal so lang ist wie jene mit dem Pkw, kann von einer auf Grund langer Wegzeiten verwirklichten "Unzumutbarkeit" der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel, die der Gesetzgeber für die Zuerkennung des "großen" Pendlerpauschales voraussetzt, ausgegangen werden und war daher auch auf Grund dieser Überlegungen dem Berufungsbegehren (Anerkennung des sog. großen Pendlerpauschales nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 für eine einfache Fahrtstrecke von 20 bis 40 km in Höhe von **1.356,00 €**) Folge zu geben.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 12. Mai 2011