

---

## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Gde F, F-Gasse 21, vertreten durch die W GmbH, Gd L, A-Straße 23, vom 28. Februar 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 1. Februar 2007 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Die Berufungswerberin (in der Folge kurz: Bw.) war im Berufungsjahr bei der W GmbH, Gd L, A-Straße 23, beschäftigt. In ihrer elektronisch eingereichten Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2006 beantragte sie ua. unter dem Titel "Pendlerpauschale" die Berücksichtigung von 576,00 € (= Differenzbetrag zwischen dem bereits vom Arbeitgeber bei der laufenden Lohnverrechnung berücksichtigten sog. kleinen Pendlerpauschale nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988 für eine einfache Fahrtstrecke von 20 bis 40 km im Betrage von 495,00 € und dem sog. großen Pendlerpauschale nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 für eine einfache Fahrtstrecke von 20 bis 40 km in Höhe von 1.071,00 €) als Werbungskosten.

Nach einem entsprechenden Vorhalteverfahren (vgl. Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 15. Jänner 2007 bzw. Schreiben der Bw. vom 26. Jänner 2007) erließ das Finanzamt in der Folge den angefochtenen Einkommensteuerbescheid und ließ dabei den obgenannten

Differenzbetrag unberücksichtigt; begründend führte es dazu im Wesentlichen aus, dass die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel zu den von der Bw. angeführten Dienstzeiten möglich und zumutbar sei und daher lediglich das kleine Pendlerpauschale für einen einfachen Arbeitsweg zwischen 20 und 40 km in Höhe von 495,00 € gewährt werden könne.

In der gegen diesen Einkommensteuerbescheid 2006 mit Schriftsatz vom 28. Februar 2007 erhobenen Berufung beantragte die Bw., das große Pendlerpauschale (20 bis 40 km) in Höhe von 1.071,00 € zu berücksichtigen, und brachte im Wesentlichen Folgendes vor:

Die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel sei ihr aus folgenden Gründen nicht zumutbar:

1) In ihrem Schreiben vom 26. Jänner 2007 habe sie folgende Arbeitszeiten mitgeteilt:

Dienstag: 8.30 bis 13.00 Uhr; Mittwoch: 9.00 bis 17.30 Uhr; Donnerstag: 8.30 bis 18.00 Uhr.

Es handle sich dabei um ungefähre Arbeitszeiten. Auf Grund ihrer Teilzeitbeschäftigung käme es auch vor, dass sie auch außerhalb dieser Arbeitszeiten in die Kanzlei müsse. Dies sei beispielsweise der Fall, wenn Termine mit Klienten außerhalb der oben angeführten Zeiten einzuhalten seien (zB Besprechungstermine oder Klientenbesuche). Da solche Termine auch nachmittags bzw. zu Randzeiten möglich seien, stünden zu den benötigten Zeiten nicht immer öffentliche Verkehrsmittel zur Verfügung.

2) Der einfache Arbeitsweg betrage 26 km.

In der Rz 255 der Lohnsteuerrichtlinien werde die Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel bei einem Anfahrtsweg ab 20 km als unzumutbar angesehen, wenn eine Wegzeit von zwei Stunden überschritten werde. Abweichend dazu werde in der Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates, GZ. RV/2083-L/02, auf die Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage des EStG 1988 (621 BlgNR XVII. GP) Bezug genommen. Den Erläuternden Bemerkungen zu § 16 sei zu entnehmen, dass die Benützung eines Massenbeförderungsmittels auch dann unzumutbar sei, wenn die Fahrzeit (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt und bis zum Arbeitsbeginn) mit den Massenbeförderungsmitteln mehr als dreimal so lange sei als die Fahrzeit mit dem Kraftfahrzeug (Kfz). Daraus sei abzuleiten, dass bei einer Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte von mehr als 25 km, die gesamte Wegzeit bei Benützung öffentlicher Verkehrsmittel zur Fahrzeit bei Benützung des Kfz in Relation gesetzt werden soll. Wenn diese Verhältnisrechnung eine gegenüber der Fahrzeit mit dem Kfz mehr als dreimal so lange Wegzeit im Falle der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel ergebe, sei nach der Intention des Gesetzgebers von Unzumutbarkeit im in Rede stehenden Sinn auszugehen. Die Rechtsmittelbehörde sei daher davon ausgegangen, dass bei 25 km überschreitenden Arbeitswegen eine Unzumutbarkeit wegen langer Anfahrtsdauer erst dann gegeben sei, wenn die bei Benützung öffentlicher Verkehrsmittel aufgewendete Gesamtwegzeit das Dreifache der Fahrzeit mit dem Kfz übersteige. Für ihren Arbeitsweg "F - L" benötige sie ca. 20 bis 25 Minuten, für den einfachen Weg mit ihrem Pkw. Bei Benützung

öffentlicher Verkehrsmittel benötige sie für dieselbe Strecke eine Zeit zwischen einer Stunde und 20 Minuten bis zwei Stunden je nach Arbeitszeitbeginn bzw. -ende. Somit benötige sie für ihren Arbeitsweg bei Verwendung öffentlicher Verkehrsmittel mehr als dreimal solange als bei Benützung ihres Personenkraftwagens (Pkws).

Nach Ergehen der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 16. März 2007 (auf die zusätzliche Bescheidbegründung vom 15. März 2007 wird an dieser Stelle verwiesen) begehrte die Bw. mit Schriftsatz vom 12. April 2007, die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen, wodurch die Berufung wiederum als unerledigt galt. Im Vorlageantrag verwies die Bw. auf den Berufungsschriftsatz, beantragte neuerlich, die Differenz zwischen dem kleinen Pendlerpauschale in Höhe von 495,00 € und dem großen Pendlerpauschale (20 bis 40 km) in Höhe von 1.071,00 €, sohin ein Betrag von 576,00 € als Werbungskosten bei der Berechnung der Einkommensteuer 2006 zu berücksichtigen, und führte in Erwiderung zur Berufungsvorentscheidung ergänzend Folgendes aus:

In der Berufungsvorentscheidung werde ausgeführt, dass die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels (LStR, RZ 255) als nicht zumutbar gelte, wenn bei einer einfachen Wegstrecke ab 20 km - in ihrem Fall 26 km - die zumutbare Wegzeit von zwei Stunden überschritten werde. Wie bereits im Berufungsschriftsatz ausgeführt, sei aus den Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage des EStG 1988 (621 BlgNR XVII. GP) zu § 16 zu entnehmen, dass die Benützung eines Massenbeförderungsmittels auch dann unzumutbar sei, wenn die Fahrzeit (unter Einschluss von Wartezeiten und bis zum Arbeitsbeginn) mit den Massenbeförderungsmitteln mehr als dreimal so lange sei als die Fahrtzeit mit dem Kfz. Lügen Wohnung und Arbeitsstätte mehr als 25 km von einander entfernt, was im gegenständlichen Fall, wie auch aus der Berufungsvorentscheidung zu entnehmen sei, zutreffe, dann sei die gesamte Wegzeit (vom Verlassen der Wohnung bis zum Ankommen an der Arbeitsstätte) bei Benützung öffentlicher Verkehrsmittel zur Fahrzeit bei Benützung des Kfz in Relation zu setzen. Nur wenn diese Verhältnisrechnung eine gegenüber der Fahrzeit mit dem Kfz mehr als dreimal so lange Wegzeit im Falle der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel ergebe, sei nach der Intention des Gesetzgebers von Unzumutbarkeit auszugehen.

Dem Gesetz und auch den Erläuternden Bemerkungen sei nicht zu entnehmen, dass die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel bei einer einfachen Wegstrecke ab 20 km erst bei einer Wegzeit von mehr als zwei Stunden unzumutbar sei.

Dabei handle es sich, wie auch von der Finanzbehörde in der Berufungsvorentscheidung ausgeführt, um eine Verwaltungspraxis (LStR, Rz 255).

Die Fahrzeit mit ihrem Kfz betrage für die einfache Fahrtstrecke ca. 23 Minuten. Auch nach dem Routenplaner ([www.viamichelin.de](http://www.viamichelin.de)) würde man die Strecke mit den im Internet vorgegebenen Standardreiseoptionen zwischen ihrer Wohnung und ihrer Arbeitsstätte in

23 Minuten bewältigen.

Ihre Erfahrungen und auch der ebenfalls anerkannte Routenplaner "map24.at" mit den Geschwindigkeitsoptionen 130-70-45 ergebe ein Fahrtzeit von 19 Minuten (Verweis auf entsprechende Beilage).

Wie bereits in ihrer Berufung aufgeführt, arbeite sie zu folgenden Zeiten:

Dienstag: 8.30 Uhr bis 13.00 Uhr; Mittwoch: 9.00 Uhr bis 17.30 Uhr; Donnerstag: 8.30 Uhr bis 18.00 Uhr.

Die Fahrtzeiten der öffentlichen Verkehrsmittel habe sie unter [www.vmobil.at](http://www.vmobil.at) (Verweis auf Beilage) wie folgt erhoben:

Hinfahrt F/N nach L:

Abfahrt Bus: 7.07 Uhr; Ankunft Bahnhof F 7.24 Uhr; Abfahrt Zug: 7.28 Uhr; Ankunft Bahnhof H: 7.47 Uhr; Abfahrt Bus: 7.50 Uhr; Ankunft L Haltestelle: 8.02 Uhr.

Somit ergebe sich eine reine Fahrtzeit von 55 Minuten. Unter Berücksichtigung der Wegstrecke von der Wohnung zur Bushaltestelle und von der Bushaltestelle zur Arbeitsstätte, die sie auf Grund von Telearbeit manchmal mit ein bis zwei Kunststoffklappboxen, vollgefüllt mit Buchhaltungs- und Bilanzierungsordnern, zurücklegen müsse, von gesamt ca. 20 bis 22 Minuten (ohne Kunststoffklappboxen), ergebe sich eine gesamte Wegzeit von 77 Minuten.

Im Übrigen möchte sie darauf hinweisen, dass gerade im Hinblick auf die mitzuführenden Unterlagen, die je nach Fall in unterschiedlichem Ausmaß vorlägen, die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels unabhängig von Wegstrecke und Wegzeit unzumutbar bzw. unmöglich sei.

In der Berufungsvorentscheidung weise die Finanzbehörde darauf hin, dass beispielsweise in der Zeit von 7.00 Uhr bis 8.00 Uhr ein öffentliches Verkehrsmittel zur Verfügung stehe, welches die Strecke F - L in 49 Minuten bewältige. Nach ihren Erhebungen bei der Fahrplanauskunft unter [www.vmobil.at](http://www.vmobil.at) sei dies für sie nicht nachvollziehbar, zumal sie bereits am Morgen die Wohnung ca. 10 bis 12 Minuten vor Abfahrt des Busses verlassen müsse. Ebenso müsse sie von der Haltestelle in L zu Fuß zu ihrer Arbeitsstätte gehen (nochmals ca. 10 Minuten). Somit sei es nicht möglich in 49 Minuten von ihrer Wohnung zu ihrer Arbeitsstätte zu gelangen.

Rückfahrt L nach F/N:

Dienstag: Ende der Arbeitszeit: 13.00 Uhr; Abfahrt Bus: 13.24 Uhr; Ankunft Bahnhof H: 13.36 Uhr; Abfahrt Zug: 13.41 Uhr; Ankunft Bahnhof F: 14.02 Uhr; Abfahrt Bus: 14.05 Uhr; Ankunft F/N Haltestelle: 14.22 Uhr.

Die reine Fahrzeit betrage 58 Minuten. Ihre Arbeitszeit ende um 13.00 Uhr. Der erste Bus fahre um 13.24 Uhr. Somit betrage die gesamte Wegzeit inklusive Fußweg von der Haltestelle F/N zu ihrer Wohnung ca. 92 bis 94 Minuten.

Am Mittwoch arbeite sie bis ca. 17.30 Uhr und am Donnerstag bis 18.00 Uhr. Hier stünden folgende Verbindungen zur Verfügung:

Abfahrt Bus: 17.54 Uhr; Ankunft Bahnhof H: 18.06 Uhr; Abfahrt Zug: 18.11 Uhr; Ankunft Bahnhof F: 18.32 Uhr; Abfahrt Bus: 18.35 Uhr; Ankunft F/N Haltestelle: 18.52 Uhr.

Abfahrt Bus: 18.24 Uhr; Ankunft Bahnhof H: 18.36 Uhr; Abfahrt Zug: 18.41 Uhr; Ankunft Bahnhof F: 19.02 Uhr; Abfahrt Bus: 19.05 Uhr; Ankunft F/N Haltestelle: 19.22 Uhr.

Die reine Fahrzeit betrage hier ebenfalls 58 Minuten. Unter Berücksichtigung der Fußwege bzw. ihres tatsächlichen Arbeitsendes betrage die gesamte Wegzeit auch hier ca. 92 bis 94 Minuten.

Die Fahrzeit mit ihrem Kfz betrage, wie bereits oben ausgeführt, ca. 19 Minuten (bis 23 Minuten lt. Routenplaner "viamichelin.de"). Dem gegenüber betrage die gesamte Wegzeit mit öffentlichen Verkehrsmitteln (77 Minuten bis 94 Minuten) an allen meinen Arbeitstagen hin und zurück mehr als das dreifache der Fahrzeit mit meinem Kfz.

### ***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 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 96 EStG 1988 genannten Pauschbeträge (zB bei einer einfachen Fahrtstrecke von 20 km bis 40 km: **495,00 €**) zu berücksichtigen.

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 96 EStG 1988 an Stelle der Pauschbeträge nach lit. b leg. cit. folgende (jährliche) Pauschbeträge berücksichtigt:

<i>EINFACHE WEGSTRECKE</i>	<i>PAUSCHBETRÄGE</i>
2 bis 20 km	280,00 €
<b>20 bis 40 km</b>	<b>1.071,00 €</b>
40 bis 60 km	1.863,00 €
über 60 km	2.664,00 €

Unzumutbarkeit der Benützung von Massenverkehrsmitteln ist nach der Verwaltungspraxis (vgl. Sailer/Bernold/Mertens/Kranzl, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2003, Frage 16/23 zu § 16 EStG 1988) nur dann gegeben,

- wenn zumindest auf dem halben Arbeitsweg ein Massenverkehrsmittel überhaupt nicht oder nicht zur erforderlichen Zeit (zB bei Nachtarbeit) verkehrt (Unzumutbarkeit wegen tatsächlicher Unmöglichkeit),
- im Falle einer dauernden starken Gehbehinderung (Unzumutbarkeit wegen Gehbehinderung) sowie
- wenn folgende Wegzeiten überschritten werden (Unzumutbarkeit wegen langer Anfahrtszeit)

<i>EINFACHE WEGSTRECKE</i>	<i>ZUMUTBARE WEGZEIT</i>
----------------------------	--------------------------

<b>unter 20 km</b>	<b>1,5 Stunden</b>
ab 20 km	2 Stunden
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 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/Kranzl, a.a.O., Seiten 176 und 224 f; Schuch, Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Pendler-Pauschale), in: ÖStZ 1988, Seiten 316 ff].

Uneinigkeit besteht im konkreten Fall 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.

Im gegenständlichen Fall ist für die Zurücklegung der Wegstrecke zwischen der Wohnung der Bw. und der Stadtbushaltestelle "F-Gasse" ein Gehweg (ca. 200 m), die Nutzung des Stadtbusses F (Linie x, y) zwischen der Haltestelle "F-Gasse" und dem Bahnhof F (ca. 3,5 km nach Routenplaner "ViaMichelin") und eine Fahrtstrecke von Bahnhof F nach Bahnhof H (18 Tarif km) mit dem Zug zu unterstellen. Von der Bushaltestelle Bahnhof H bis zur Haltestelle "GE" in L (ca. 8 km nach Routenplaner "ViaMichelin") fährt der Landbus (Linie xx)

und schließlich ist zwischen der Haltestelle "GE" und der Arbeitsstätte der Bw. noch ein Gehweg von ca. 550 m (Richtung L) bzw. 430 m (Richtung H) zurückzulegen.

Unstrittig ist gegenständlich, dass im konkreten Fall Unzumutbarkeit der Benützung von Massenverkehrsmitteln wegen tatsächlicher Unmöglichkeit nicht vorliegt. Im Berufungsjahr verkehrten öffentliche Verkehrsmittel auf der Strecke Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung bezogen auf die von der Bw. angegebenen Dienstzeiten (Dienstbeginn: 8.30 Uhr, 9.00 Uhr; Dienstende: 17.30 Uhr, 18.00 Uhr). Im Hinblick auf die Abfahrts- bzw. Ankunftszeiten schließt sich der Unabhängige Finanzsenat nach Überprüfung anhand des Kursbuches des Verkehrsverbundes V, Fahrplan 05/06 (gültig vom 11. Dezember 2005 bis 9. Dezember 2006), grundsätzlich den obigen richtigen Ausführungen der Bw. im Vorlageantrag an.

Zum Einwand der Bw. im Berufungsschriftsatz vom 28. Februar 2007, dass es auf Grund ihrer Teilzeitbeschäftigung auch vorkäme, dass sie auch außerhalb ihrer Arbeitszeiten in die Kanzlei müsse, dies beispielsweise der Fall sei, wenn Termine mit Klienten außerhalb der oben angeführten Zeiten einzuhalten seien (zB Besprechungstermine oder Klientenbesuche) und solche Termine auch nachmittags bzw. zu Randzeiten möglich seien, zu denen nicht immer öffentliche Verkehrsmittel zur Verfügung stünden, ist zu sagen, dass der Bw. im Berufungsjahr auch bei Verlängerung der angegebenen Dienstendezeiten entsprechende öffentliche Verkehrsmittel (Taktverkehr) zur Verfügung gestanden wären. Die abstrakte Möglichkeit, dass ausnahmsweise der Dienst auf Grund unvorhergesehener Ereignisse solange dauert, dass die letzte Bus- bzw. Zugverbindung nicht mehr erreichbar ist, reicht nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nicht aus, um von einer Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel sprechen zu können. Notwendig wäre die Feststellung, dass regelmäßig tatsächlich die Arbeitszeit so geartet ist, dass die Benützung des Massenbeförderungsmittels zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht möglich, somit nicht zumutbar ist. Gegenständlich wurde von der Bw. jedoch in keiner Weise konkret behauptet bzw. nachgewiesen, dass ihr überwiegend die Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels bei der Heimfahrt unmöglich gewesen wäre.

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.

Streit besteht darüber, ob gegenständlich von Unmöglichkeit wegen langer Anfahrtszeit auszugehen ist oder nicht; dazu ist Folgendes zu sagen:

Davon ausgehend, dass gegenständlich die oben dargestellte einfache Wegstrecke (bei Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln) - nach Aufrundung der einzelnen Wegstrecken



(vgl. Sailer/Bernold/Mertens/Kranzl, a.a.O., Frage 16/22 zu § 16 EStG 1988) - 32 Kilometer beträgt, dann stünde der Bw. nach der oben dargestellten, der einheitlichen Verwaltungsübung dienenden Verwaltungspraxis für deren Zurücklegung zwei Stunden zur Verfügung.

Die Bw. hat - wie entsprechende Erhebungen bei ihrer Arbeitgeberin ergeben haben - gleitende Arbeitszeit und berechnet sich damit - wie bereits oben angeführt - die Wegzeit nach der optimalen möglichen Anpassung von Arbeitsbeginn und Arbeitsende an die Ankunfts- bzw. Abfahrtszeit des öffentlichen Verkehrsmittels. Unter Berücksichtigung einer Gehzeit von 5 Minuten (incl. Wartezeit) von der Wohnung der Bw. zur Stadtbushaltestelle "F-Gasse", einer 56 bzw. 57 Minuten dauernden Fahrt mit öffentlichen Verkehrsmitteln (Stadtbus, Bahn, Landbus) von der Stadtbushaltestelle "F-Gasse" in F bis zur Haltestelle "GE" in L samt Wartezeiten bei Anschlüssen und der Dauer des Fußweges (incl. Wartezeit) von zehn Minuten von der Haltestelle "GE" zur Arbeitsstätte der Bw. kann bezogen auf die obige Verwaltungspraxis nicht davon gesprochen werden, dass die Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels unzumutbar wäre. Hinsichtlich der veranschlagten Gehzeiten in F/N bzw. in L ist ergänzend zu sagen, dass diese nach Begehung der gegenständlichen Wege durch den Referenten (Lokalausweis am 8. Mai 2007) angesetzt wurden. Unter den gegebenen Umständen beträgt die Wegzeit damit eine Stunde und 11 Minuten bzw. 12 Minuten. Die Wegzeit bleibt somit bei Weitem unter zwei Stunden; die Bw. hat im Übrigen auch nicht behauptet, dass ihre Wegzeit zwei Stunden überschreitet.

Dem Vorbringen der Bw., wonach die Benützung eines Massenbeförderungsmittels auch dann unzumutbar sei, wenn eine ab einer einfachen Wegstrecke von 25 km vorzunehmende Verhältnisrechnung ergebe, dass die Fahrzeit (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt und bis zum Arbeitsbeginn) mit den Massenbeförderungsmitteln mehr als dreimal so lange als die Fahrzeit mit dem Kfz sei, und sie für ihren Arbeitsweg bei Verwendung öffentlicher Verkehrsmittel eben mehr als dreimal solange als bei Benützung ihres Pkws benötige, ist Folgendes zu erwidern:

Wie die Bw. richtig ausführt, definiert das Gesetz 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<sup>9</sup>, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Tz 106 f zu § 16 EStG 1988, 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 Bw. verweist auf die Erläuterungen zur Regierungsvorlage des EStG 1988 (621 BlgNR XVII. GP) zu § 16, wonach 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"* (UFS RV/2256-W/05; vgl. dazu 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 von der Bw. täglich zurückzulegende Pendlerstrecke beträgt unbestritten mehr als 25 km. Hinsichtlich der Fahrtdauer auf der als kürzesten Straßenverbindung anzusehenden Strecke - 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 und ist daher im berufungsgegenständlichen Fall als maßgebliche Vergleichsgröße vernünftigerweise die Fahrtdauer unter Benützung der österreichischen Autobahn (xxx) bzw. der Schnellstraße (yyy) heranzuziehen - wurde anlässlich einer durchgeführten Befahrung der gegenständlichen Wegstrecke durch den Referenten bei günstigen Fahrtbedingungen (trockene Fahrbahn, normaler Verkehr, Einhaltung der jeweilig zulässigen Höchstgeschwindigkeit) eine Fahrtdauer von 25 Minuten bei einer Fahrstrecke von 29 km ermittelt. Unter Berücksichtigung von Routenplanerabfragen (ViaMichelin, Map24, Falk), die hinsichtlich der gegenständlichen Wegstrecke eine Fahrtdauer von 24, 26 bzw. 25 Minuten ergaben, erachtet es der Unabhängige Senat als angemessen, eine durchschnittliche Fahrtdauer mit dem Pkw von 25 Minuten je Strecke anzunehmen. Damit ermittelt sich im vorliegenden Berufungsfall ein nach den in den Gesetzesmaterialien festgehaltenen Grundsätzen zumutbarer Zeitrahmen von 75 Minuten.

Da somit im vorliegenden Fall die Gesamtwegzeit bei Benützung öffentlicher Verkehrsmittel für die einfache Strecke - wie oben dargelegt - 71 bzw. 72 Minuten beträgt, kann, zumal diese

weder mehr als drei Mal so lang ist wie jene mit dem Pkw noch auch keinesfalls die Fahrzeit von 90 Minuten überschreitet, von einer auf Grund langer Wegzeiten verwirklichten "Unzumutbarkeit" der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel auch dann nicht ausgegangen werden, wenn die oben zitierten amtlichen Erläuterungen zur Beurteilung des gegenständlichen Berufungsfalles herangezogen werden.

Angesichts der durchaus günstigen Verbindung mit den öffentlichen Verkehrsmitteln auf dem gegenständlichen Arbeitsweg der Bw. (die Wohnung und Arbeitsstätte der Bw. befindet sich im Übrigen innerhalb eines Verkehrsverbundes), kann im Berufungsfall von der Erfüllung des Tatbestandes "Unzumutbarkeit", den der Gesetzgeber für die Zuerkennung des "großen" Pendlerpauschales voraussetzt, keine Rede sein.

Es war daher - gerade auch im Sinne einer gleichmäßigen Besteuerung aller Steuerpflichtigen - spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 11. Mai 2007