

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf.. , Adresse, gegen den Bescheid des Finanzamtes A vom 16.07.2012 betreffend Einkommensteuer 2010 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Strittig ist, ob der Beschwerdeführerin (im Folgenden mit Bf. abgekürzt) für ihre nichtselbständige Tätigkeit (wissenschaftliche Mitarbeiterin der Universität X) das **große oder kleine Pendlerpauschale** (steuerliche Begünstigungen für den Arbeitsweg vom Wohnort zur Arbeitsstätte) zusteht. Daneben bezog die Bfin. noch geringfügige selbständige Einkünfte sowie geringfügige weitere nichtselbständige Einkünfte.

Das Finanzamt ging im **Einkommensteuerbescheid 2010** v.16.07.2012 davon aus , dass lediglich das kleine Pendlerpauschale zusteht (Wegstrecke über 40 KM).

Aus der Begründung des Einkommensteuerbescheides 2010 v. 16.07.2012 wird zitiert:

*Die einfache Fahrstrecke mit dem PKW beträgt ca.52,2 km (siehe Berufung), die Fahrzeit ca.57 min (Durchschnitt von Abfrage via "maps.google.at" und der Homepage vom „ÖAMTC"). Im Vergleich dazu benötigt die StPfl. für die längste einfache Wegstrecke max. 2 h 17 min. Für eine einfache Fahrstrecke von mehr als 40 km ist nach Verwaltungspraxis eine Fahrzeit von bis zu 2,5 h noch zumutbar. Die Fahrzeit von 3 h 35 min wird einmal pro Woche benötigt und kann mangels Überwiegenheit bei der Beurteilung der Unzumutbarkeit nicht berücksichtigt werden. Auch die Berücksichtigung der neueren Verwaltungspraxis usw iSd amtlichen Erläuterungen zu § 16 Abs. 1 Z 6 ESIG bewirkt für die StPfl keine Besserstellung. **Im gegenständlichen Fall beträgt nämlich die***

Fahrzeit mit den öffentlichen Verkehrsmitteln weniger als das Dreifache der Fahrzeit mit dem PKW (siehe amtliche Erläuterungen zu § 16 Abs. 1 Z 6 EStG [621 BlgNR XVII. GP, 75]; darauf verweist auch der VwGH zB. in Erk. v. 4.2.2009, 2007/15/0053). Warum eine im Verhältnis zur Fahrzeit kurze Arbeitszeit die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel unzumutbar macht, wurde von der Steuerpflichtigen bisher nicht vorgebracht und kann weder aus dem Gesetzeswortlaut noch aus den Erfahrungen des täglichen Lebens geschlossen werden. Viele Menschen verwenden gerade für lange Wegstrecken öffentlichen Verkehrsmittel um ggf. die bestehenden Vorteile zu nutzen (StW.: entspanntes Reisen, Zeit um zu lesen oder um sich für die Arbeit vorzubereiten). Beim Abstellen auf das Verhältnis zwischen Fahrzeit und Arbeitszeit stünde auch die Unzumutbarkeit, die gegenständliche Strecke mit dem PKW zurücklegen zu müssen zur Diskussion. Entscheidend ist uE jedoch nur die Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel im Vergleich zur Benützung des PKWs. Im Rahmen der Berufung wären uE weitere Gründe darzulegen, die für eine Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel sprechen.

Dagegen wurde rechtzeitig **Berufung** (nunmehr Beschwerde) gegen den Einkommensteuerbescheid vom 16. Juli 2012, St.Nr. 133/9000 erhoben:

"Mit dem angefochtenen Bescheid wurde mir für das Kalenderjahr 2010 eine Lohnsteuergutschrift von € 451,14 berechnet. Bei der Berechnung dieses Betrages wurde allerdings entgegen meines Antrages die Pendlerpauschale nicht in der mir zustehenden Höhe berücksichtigt. Dies ist mit fehlender Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel begründet worden. Dagegen (gegen den oa Bescheid) erhebe ich innerhalb offener Frist Berufung und begründe dies wie folgt: Ich bin an der Universität X für 30 Stunden als wissenschaftliche Mitarbeiterin (Universitätsassistentin) beschäftigt. Meine Arbeitszeiten sind grundsätzlich Montag bis Freitag 08:30 - 15:30 Uhr (abzüglich einer Stunde Mittagspause = 6 Stunden/Tag. Zu meinen Aufgaben als Universitätsassistentin gehört aber auch die Abhaltung von Lehrveranstaltungen, die ich gegenüber den Studenten so anbieten muss, dass sie von Berufstätigen besucht werden können (zwischen 18:00 und 20:00 Uhr), sowie der Besuch von Forschungsseminaren und Fachvorträgen, die ebenfalls regelmäßig bis nach 20.00 Uhr dauern. Mein 52.2 km langer Arbeitsweg gestaltet sich folgendermaßen:

Strecke Wohnort (L) - Arbeitsstätte (K)

Verlassen des Wohnortes (L) um 6.47 Uhr	Fußweg	10 Min.
Öffentliches Verkehrsmittel Postbus: Haltestelle B 6.57 - XM 8.15	Busfahrt	78 Min.

Öffentliches Verkehrsmittel Stadtbus: M - MO	Busfahrt	ca. 7 Min.
Fußweg MO - K	Fußweg	ca. 5 Min.
Arbeitsbeginn: 8.30 Uhr	Wartezeit	ca. 3 Min.

Summe	103 Min.=1 Stunde 43 Min.
--------------	----------------------------------

Strecke Arbeitsstätte - Wohnort:

Verlassen des Arbeitsplatzes 15.30		
Fußweg K - I	Fußweg	10 Min
Öffentliches Verkehrsmittel Stadtbus: Imbergstraße - M	Busfahrt	5 Min
Öffentliches Verkehrsmittel Postbus:	Wartezeit	34 Min
Haltestelle M 16.19 - B 17.37	Wartezeit	78 min
Ankunft am Wohnort um 17.47	Fußweg 10 Min.	
Summe	137 Min.= 2 Std. 17 Min.	

Mindestens 1x pro Woche kann ich den Arbeitsort erst um 20.10 verlassen (aufgrund von Besprechungen die an Lehrveranstaltungen/Forschungsseminare /Vorträge in aller Regel anschließen); in diesen Fällen gestaltet sich die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel wie folgt:

Verlassen des Arbeitsplatzes 20.10	
- Fußweg K - I	Fußweg 10 Min.
- Stadtbus: I - M	Busfahrt 5 Min.
Öffentliches Verkehrsmittel Postbus:	Wartezeit 129 Min.
Haltestelle M 22.34 -B 22.35	Busfahrt 61 Min.

Ankunft am Wohnort (L) um 23.45	Fußweg 10 Min.
Summe	215 Min. =3 Std. 35 Min.

Die tatsächliche Wegzeit beträgt daher im besten Fall 4 Stunden (im schlechtesten 5 Stunden 18 Min.)Wegzeit bei einer täglichen Arbeitszeit v. 6 Stunden (=Wegzeit v. 2/3 der täglichen Arbeitszeit) ist unzumutbar im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG lit c EStG 1988 und daher ist ein Pauschbetrag iHv € 2.361 zu berücksichtigen ("großes Pendlerpauschale") für eine Wegstrecke von 52,2 Km).

Die Unzumutbarkeit der Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel ergibt sich daher in zweierlei Hinsicht:

1) Unabhängig von der täglichen Arbeitszeit und der Wegstrecke, die zurückgelegt werden muss, ist ein Zeitaufwand von mehr als drei Stunden für den gesamten täglichen Arbeitsweg als unzumutbar zu beurteilen. Daher halten auch der UFS Wien und der UFS Graz bereits mehr als drei Stunden für den gesamten täglichen Arbeitsweg als unzumutbar (mit Verweisen auf die UFS-Rechtsprechung unter Anführung der Geschäftszahlen) und diese Auffassung wurde in keinem der Fälle vor dem VwGH bekämpft.: „Zeitspannen von mehr als 90 Minuten je Fahrtrichtung, wie sie Rz 255 LStR für Entfernungen ab 20 Kilometern zu entnehmen sind, entbehren somit einer gesetzlichen Grundlage. Die in den Richtlinien angegebenen Gesamtwegzeiten erweisen sich als Ergebnis rein schematischer Rechenoperationen -im Sinne des ersten Satzes der Amtlichen Erläuterungen zu § 16 Abs.1 Z 6 EStG (durchschnittliche Kfz-Fahrzeit für die Wegstrecke multipliziert mit 3). Mit dem Urteil gerecht und billig denkender Menschen ist eine tägliche (!) Gesamtwegzeit von bis zu fünf Stunden (bei einer durchschnittlichen Normalarbeitszeit von acht Stunden) nicht zu vereinbaren. Aber auch der Gesetzestext bzw. die -materialien zu § 76 Abs.1 Z 6 EStG geben dazu, wie dargestellt wurde, keinen Anlass [....] Der erkennende Senat folgt grundsätzlich dieser Auffassung. Überschreitet die Zeit für den Arbeitsweg unter überwiegender Nutzung des öffentlichen Verkehrs insgesamt drei Stunden zusammen für Hin- und Rückweg, ist die Benutzung von Massenverkehrsmitteln im Allgemeinen unzumutbar und steht das große Pendlerpauschale zu (wiederum Anführung der GZ). 2) Für die Zumutbarkeit im Einzelfall muss darüber hinaus das Verhältnis zwischen Arbeitszeit und Wegzeit betrachtet werden: Bei einer wöchentlichen Normalarbeitszeit von 30 Stunden liegt die Unzumutbarkeit einer Wegzeit von ca 20 Stunden durch die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel auf der Hand - das Abstellen auf die konkrete Zumutbarkeit beim betroffenen Steuerpflichtigen kann sehr wohl aus dem Gesetzeswortlaut abgeleitet werden. Daher hätte auch der UFS Graz (wiederum Anführung der GZ) in seiner Entscheidung zur Zumutbarkeit einer täglichen Anfahrtsdauer aus der Sicht gerecht und billig denkender und deshalb vernünftig handelnder Menschen fest: Dabei kommt etwa dem Umstand der täglich (zum Unterschied von fallweise) zurückzulegenden Strecke, aber auch dem Verhältnis zwischen täglicher Gesamtwegzeit und täglicher (Normal) Arbeitszeit eine wesentliche Bedeutung

zu. Zur Maßgeblichkeit des Verhältnisses zwischen Arbeits- und Wegzeit (unter Verweis auf UFS-Rechtsprechung unter Anführung der GZ).

In der vom **BFG** angeregten Stellungnahme v.04.04.2016 führte das Finanzamt aus, dass
"bei Abstellen auf

- eine einfache Wegstrecke von **52 km**, auf
- Fahrzeiten mit den öffentlichen Verkehrsmittel von **1 Std. 43 Min (= 103 Min)**. [Hinfahrt] und 2 Std. 17 Min. [Rückfahrt] sowie auf
- eine Fahrzeit (= einfache Wegstrecke) mit dem PKW von mindestens **53 Min.** (www.google.at/maps) ergibt sich eine ungefähr doppelt so lange Fahrzeit mit den öffentlichen Verkehrsmittel als mit dem PKW. Das Finanzamt A ist an die Rechtsmeinung der Rz 255 LStR gebunden, in der die Fahrzeit mit den öffentlichen Verkehrsmittel sogar dreimal so lange dauern darf. Die Annahme der Unzumutbarkeit aufgrund der langen Reisedauer (= Hin- und Rückfahrt, hier: 4 Std.) hat der VwGH am 24.4.2014 (2012/15/0149) widersprochen. Damit sei die Prüfung der Umzumutbarkeit immer im Verhältnis zwischen den Fahrzeiten mit den öffentlichen Verkehrsmitteln und einem PKW zu sehen.

Der Bfin. wurde das Erkenntnis des VwGH 24.04.2014 , 2012/15/0149 mittels Email am 05.04.2016 übermittelt.

Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergab sich aus der Aktenlage, aus dem Vorakt , dem Parteienvorbringen sowie den Weg-Zeit-Tabellen. Die Sachverhaltsfeststellungen sind unstrittig.

Rechtslage

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 sind Werbungskosten auch Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen gilt (lit. a leg. cit.), dass diese Ausgaben bei einer einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis 20 km grundsätzlich - soweit nicht die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel unzumutbar ist - durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 EStG 1988) abgegolten sind.

Beträgt die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt, mehr als 20 km und ist die Benützung eines Massenverkehrsmittels zumutbar, dann werden nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988 zusätzlich bestimmte Pauschbeträge ("kleines" Pendlerpauschale) berücksichtigt.

Erwägungen

Das Gesetz verlangt, dass "im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar ist".

Überwiegend bedeutet in Bezug auf das "große" Pendlerpauschale, dass es auf die Verhältnisse an der Mehrzahl der für das Pendlerpauschale maßgebenden Arbeitstage ankommt. Ist nur an einigen Tagen die Verwendung eines Massenbeförderungsmittels nicht möglich, führt dies nicht zur Berücksichtigung des "großen" Pendlerpauschales, wenn an der Mehrzahl der Tage eine Verwendung möglich ist. Auch gelegentliche Verspätungen des öffentlichen Verkehrs machen dessen Benutzung nicht unzumutbar. Maßgebend sind die Erfahrungswerte über die durchschnittliche Fahrtdauer, wobei in der Regel den Fahrplänen des öffentlichen Verkehrs bzw. den Nah- und Regionalverkehrsroutenplanern und Routenplanern der Verkehrsverbünde zu folgen sein wird.

Massenbeförderungsmittel ist jedes Beförderungsmittel, das dem allgemeinen Verkehr zur gleichzeitigen Beförderung mehrerer Personen dient, die es unabhängig voneinander gegen Entrichtung eines allgemein festgesetzten Fahrpreises in Anspruch nehmen können (vgl. § 7 Gebührenanspruchsgesetz BGBl. Nr. 136/1975), etwa hier Autobus und Eisenbahn. Hierunter ist der öffentliche Verkehr zu verstehen, also sowohl der öffentliche Personennahverkehr (§ 2 Abs. 1 Öffentlicher Personennah- und Regionalverkehrsgesetz 1999 BGBl. I Nr. 204/1999) als auch der öffentliche Personenregionalverkehr (§ 2 Abs. 2 Öffentlicher Personennah- und Regionalverkehrsgesetz 1999 BGBl. I Nr. 204/1999), gegebenenfalls auch der öffentliche Personenfernverkehr.

Die Verwendung eines Massenbeförderungsmittels muss "zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar" sein, um das "große" Pendlerpauschale zu vermitteln. Verkehrt auf dem kleineren Teil der Fahrtstrecke kein Massenbeförderungsmittel oder ist dessen Benutzung unzumutbar, zieht dieser Umstand nicht das "große" Pendlerpauschale nach sich, wenn auf dem größeren Teil der Fahrtstrecke zumutbarerweise öffentliche Verkehrsmittel verwendet werden können.

In diesem Zusammenhang ist soweit möglich von **einer optimalen Kombination zwischen Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel (z. B. "Park & Ride")** auszugehen (vgl. *Atzmüller/Lattner in Wiesner/Grabner/Wanke*, MSA EStG 12. EL § 16 Anm. 81).

Auch nach der **Judikatur des VwGH** ist die Möglichkeit der **kombinierten Benützung privater und öffentlicher Verkehrsmittel** bei der Prüfung der Zumutbarkeit der Verwendung von Massenverkehrsmitteln **miteinzubeziehen** (vgl. VwGH 28. 10. 2008, 2006/15/0319).

Im gegenständlichen Fall ist daher das Finanzamt im Recht, wenn es davon ausgeht, dass die *Fahrzeit mit den öffentlichen Verkehrsmitteln weniger als das Dreifache der Fahrzeit mit dem PKW (siehe amtliche Erläuterungen zu § 16 Abs. 1 Z EStG 1988[621 BlgNR XVII. GP, 75] beträgt; darauf verweist auch der VwGH zB. in Erk. v. 4.2.2009, 2007/15/0053).*

VwGH Rechtsprechung zu 2012/15/0149 v.24.04.2014 (zu RV/1068-W/07- stattgebend, aber wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit aufgehoben) **auszugsweise S.8 - S.10 des zitierten Erkenntnisses)**

... "Dies setzt **allerdings grundsätzlich einen Vergleich zwischen den Fahrzeiten im öffentlichen Verkehr und im Individualverkehr** voraus. Die im angefochtenen Bescheid zitierte Spruchpraxis der belangten Behörde, die ab Erreichen einer gewissen Fahrzeitdauer eine absolute Unzumutbarkeit der Benützung von Massenbeförderungsmitteln **unabhängig von einem Vergleich mit dem Individualverkehr vornimmt, entspricht damit nicht dem Gesetz**. Sie würde dazu führen, dass beispielsweise auf Strecken mit sehr gut ausgebauten Eisenbahnschnellverbindungen die Benützung eines Massenbeförderungsmittels "unzumutbar" wäre, selbst wenn dieses schneller als der Individualverkehr wäre. **Die Notwendigkeit eines Vergleichs zwischen öffentlichem Verkehr und Individualverkehr bestätigen auch die Gesetzesmaterialien, die der Verwaltungsgerichtshof in seiner Rechtsprechung zur Auslegung des Begriffes der "Zumutbarkeit" isd lit. c des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG herangezogen hat** (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 28. Oktober 2008, 2006/15/0319, und 24. September 2008, 2006/15/0001). Die Erl RV zu § 16 Abs. 1 Z 6 EStG (621 BlgNR XVII. GP, 75) führen diesbezüglich aus: "Unzumutbar sind im Vergleich zu einem Kfz jedenfalls mehr als dreimal so lange Fahrzeiten (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt bzw. bis zum Arbeitsbeginn) mit den Massenbeförderungsmitteln als mit dem eigenen KFZ; im Nahbereich von 25 km ist die Benützung des Massenbeförderungsmittels entsprechend den Erfahrungswerten über die durchschnittliche Fahrtdauer aber auch dann zumutbar, wenn die Gesamtfahrzeit für die einfache Fahrtstrecke nicht mehr als 90 Minuten beträgt. Kann auf mehr als der halben Strecke ein Massenbeförderungsmittel benützt werden, dann ist die für die Zumutbarkeit maßgebliche Fahrtdauer aus der Gesamtfahrzeit (Kfz und Massenbeförderungsmittel) zu errechnen." Auch nach den Gesetzesmaterialien ist der Begriff der Unzumutbarkeit somit grundsätzlich ein **relationaler Begriff ("im Vergleich zum Kfz")**, wobei die Erläuterungen zudem eine Fahrzeit von 90 Minuten jedenfalls für zumutbar halten. **Diese Zumutbarkeitsvermutung tritt zum grundsätzlich gebotenen Vergleich hinzu ("aber auch dann zumutbar, wenn ...")**. Keinesfalls ergibt sich daraus jedoch ein "Umkehrschluss", wonach bei insgesamt längerer Fahrzeit die Benützung von Massenbeförderungsmitteln unabhängig von einem Vergleich zum Individualverkehr von vorneherein unzumutbar sei... Nimmt ein Arbeitnehmer das Pendeln dennoch in Kauf, ist allerdings gemäß § 16 Abs.1 Z 6 EStG 1988 zur Bestimmung des zumutbaren Verkehrsmittels ein Vergleich zwischen Massenbeförderungsmittel und Individualverkehr notwendig. Indem die belangte Behörde ohne Anstellen eines solchen einen solchen Vergleichs allein aufgrund der einer absoluten Gesamtfahrzeit von über 3 Stunden schon von einer Unzumutbarkeit der Benützung von Massenbeförderungsmittel ausgegangen ist und bereits deshalb eine Relevanz der neu hervorgekommenen öffentlichen Anreisemöglichkeiten ausgeschlossen hat, hat sie den Bescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet...

Nach der für den Beschwerdezeitraum maßgebenden Verwaltungspraxis (LStR 2002 Rz 257 a.F.) sahen die Finanzämter die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels als **nicht zumutbar an, wenn folgende Wegzeiten überschritten** werden:

Einfache Wegstrecke über 40 Kilometer: Zumutbare Wegzeit mit dem Massenbeförderungsmittel : 2,5 Stunden

*"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 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. Dies gilt auch, wenn dadurch die Fahrstrecke länger wird...**" (LStR 2002 Rz 257).*

"Zumutbarkeit" bzw. "Unzumutbarkeit" ist ein unbestimmter Gesetzesbegriff (vgl. Lang in *Tippe/Lang*, Steuerrecht¹⁹, § 5 Rz 49). Es ist Aufgabe juristischer Auslegung, einen unbestimmten Gesetzesbegriff zu konkretisieren.

Während etwa die Anwendung des Einkommensteuertarifs (§ 33 EStG 1988) teilweise unter Zuhilfenahme mathematischer Grundsätze durch Anwendung der in § 33 Abs. 1 EStG 1988 angeführten mathematischen Formeln auf das zu versteuernde Einkommen (und in weiterer Folge Berücksichtigung von Absetzbeträgen und Rundungsbestimmungen) vorgenommen werden kann, ist genau dies bei der Auslegung eines unbestimmten Gesetzesbegriffes nicht möglich.

Bereits die Ermittlung der maßgebenden Gesamtwegzeit ist mit einer latenten Unsicherheit, die jeder Schätzung zugrunde liegt, verbunden.

Die Fahrzeiten mit dem Auto können verkehrsbedingt variieren, ebenso die Zeit für die Parkplatzsuche. Ein Fußweg wird einmal ein wenig rascher, einmal ein weniger langsamer zurückgelegt werden. Öffentliche Verkehrsmittel halten nicht immer ihre Fahrpläne ein. Schließlich spielt das Wetter eine nicht unwesentliche Rolle. Schon diese sich zwangsläufig gegebene Unschärfe verbietet es nach Ansicht des Richters ,minutenexakte Unzumutbarkeitsgrenzen zu ziehen.

Zeitstaffeln oder mathematische Gleichungen mögen den Vollzug vereinfachen, können aber nicht - gleichsam unumstößlich - allein zur Auslegung des Begriffs der Unzumutbarkeit in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988 herangezogen werden.

Es sind daher schon angesichts der mit jeder Schätzung der Gesamtwegzeit verbundenen Unschärfe die in Lehre, Rechtsprechung, Entscheidungspraxis des UFS und der Verwaltungspraxis der Finanzämter verschiedentlich genannten Zeiten nicht im mathematisch-exakten Sinn zu verstehen, sondern es ist bei der Auslegung des Begriffs der Unzumutbarkeit jeweils auf die Umstände des Einzelfalles abzustellen.

Die Interpretation eines unbestimmten Gesetzesbegriffes kann sich nicht auf die Lösung einer Rechenaufgabe beschränken, sondern muss versuchen, den Intentionen des

Gesetzgebers möglichst gerecht zu werden. Wollte der Gesetzgeber die Zuerkennung des "großen" Pendlerpauschales von einer mathematischen Gleichung abhängig machen, hätte er dies ausdrücklich normiert.

Beim **Vergleich mit dem Individualverkehr** ist schließlich zu berücksichtigen, dass im Hinblick auf die nicht vorhersehbaren Verkehrsverhältnisse ein sorgsamer Arbeitnehmer bei Verwendung des eigenen PKW einige Minuten Spielraum bis zum Arbeitsbeginn einplanen wird (ist erst ein Parkplatz zu suchen und ein Gehweg einzukalkulieren, entsprechend länger), sodass die tatsächliche Gesamtwegzeit mit dem PKW nicht mit der von Routenplanern ausgewiesenen Fahrzeit gleichzusetzen ist.

Hieraus ergibt sich eine gewisse **Bandbreite bei der Prüfung der Zumutbarkeit**.

Konkreter Beschwerde-Fall:

Nach Ansicht des Richters ist innerhalb dieser Bandbreite - also einer Zeitspanne für den gesamten Tagesarbeitsweg einschließlich Wartezeiten (hin und zurück) - die Unzumutbarkeit der Verwendung von Massenbeförderungsmitteln individuell an Hand der **Umstände des Einzelfalles** zu prüfen.

Die für das Pendlerpauschale maßgebliche Wegzeit umfasst nicht nur die Zeit der Fahrt mit dem PKW oder dem Massenverkehrsmittel bzw. mit den Massenverkehrsmitteln, sondern auch Umsteigezeiten, notwendige Wartezeiten sowie die Zeit zwischen der letztmöglichen Ankunft mit dem Massenverkehrsmittel bis zum Arbeitsbeginn bzw. vom Verlassen der Arbeitsstätte bis zur Abfahrt des nächsten öffentlichen Verkehrsmittels (vgl. *Atzmüller/Lattner in Wiesner/Grabner/Wanke*, MSA EStG 12. EL § 16 Anm. 81).

Mit dem Pendlerpauschale wollte der Gesetzgeber aus Gründen des Umweltschutzes und der Vermeidung von Verkehrsbelastungen in der Regel nur die Kosten öffentlicher Verkehrsmittel steuerlich absetzbar machen ("kleines" Pendlerpauschale). Die Kosten des Individualverkehrs zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ("großes" Pendlerpauschale) können nach der gesetzlichen Regelung nur dann berücksichtigt werden, wenn dem Steuerpflichtigen die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel nicht zumutbar ist. Etwa bloße Zweckmäßigkeit des Individualverkehrs reicht nicht aus.

Wenn der Gesetzgeber dadurch, dass zwischen einem "kleinen" und einem "großen" Pendlerpauschale unterscheidet und die Höhe des Pendlerpauschales von der Zumutbarkeit der Verwendung von Massenbeförderungsmitteln (auf zumindest der halben Strecke) abhängig macht, ohne diese Zumutbarkeit näher zu determinieren, bringt er zum Ausdruck, dass er hier einer "Einzelfallgerechtigkeit" den Vorrang vor standardisierten Massenerledigungen einräumt. Diese Entscheidung des Gesetzgebers hat auch die Vollziehung zu respektieren.

Die **Einzelfallprüfung** durch das Bundesfinanzgericht ergab, dass die Ansicht des Finanzamtes, es stünde bloß das kleine Pendlerpauschale zu, rechtens war:

Betrachtet man die konkreten Umstände des Einzelfalles, ist nach Ansicht des Richters Zumutbarkeit noch gegeben, da nach der Praxis eine zumutbare Wegzeit bei einer

Wegstrecke über 40 KM von **2,5 Stunden** (Auslegung der Unzumutbarkeit nach der Verwaltungspraxis) zugrunde zulegen ist.

Wenn auch 1x in der Woche eine längere Wegzeit (längere Rückreisezeit durch die Abendveranstaltungen) berechnet wurde, so lagen diese Umstände - entsprechend der Angaben der Bfin. - nicht überwiegend vor.

Es wird auch eingeräumt, dass das tägliche Pendeln unzweifelhaft an sich belastend ist.

Da im Sinne des VwGH-Erkenntnisses v.24.04.2014 , 2012/15/0149, - aufgrund des anzustellenden Vergleichs von Fahrzeiten PKW/öffentliche Verkehrsmittel - , die Anreise mit dem öffentlichen Verkehrsmittel nur ca. 2 x so lang als jene mit dem Pkw dauerte, die längere Rückreise aber vom Überwiegensgrundsatz nicht getragen war, war die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Auf die neuen steuerlichen Begünstigungen zur Frage des Arbeitsweges (Wohnort - Arbeitsstelle) ab dem Jahre 2014 (Neue Gesetzeslage) wird hingewiesen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Diese Voraussetzungen lagen im Beschwerdefall jedoch nicht vor. Zur Frage der Abgrenzung des großen /kleinen Pendlerpauschales gibt es eine Fülle von Rechtsprechung. Auf das hier maßgebliche Judikat zu VwGH 24.04.2014, 2012/15/0149 wird hingewiesen.

Linz, am 13. April 2016