



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, Gde Y, F-Straße 1, vom 24. März 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 2. März 2010 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2009 entschieden:

Der Berufung wird im Umfang der Berufungsvorentscheidung teilweise Folge gegeben.

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe wird auf die Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2009 vom 14. April 2010 verwiesen.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge kurz: Bw) bezog im Berufungsjahr ua. nichtselbständige Einkünfte als Br bei der Gg X in Gd X, S-Straße 2. Sein Wohnsitz befand sich im Berufungsjahr in Gde Y, F-Straße 1.

Mit elektronisch eingereichter Einkommensteuererklärung 2009 vom 6. Februar 2010 begehrte der Bw ua. unter dem Titel "Pendlerpauschale - (Kennzahl 718)" die Berücksichtigung von 1.242,00 € [jährlicher Pauschbetrag (sog. kleines Pendlerpauschale) gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988 für eine einfache Fahrtstrecke ab 40 km] als Werbungskosten.

Im Rahmen der Veranlagung des Bw zur Einkommensteuer für das Jahr 2009 (vgl. den angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2009 vom 2. März 2010) berücksichtigte das Finanzamt

- wie im Übrigen auch schon die Arbeitgeberin des Bw beim Lohnsteuerabzug - das sog. kleine Pendlerpauschale für eine einfache Fahrtstrecke ab 20 km mit einem jährlichen Pauschbetrag von 630,00 € als Werbungskosten. Begründend führte es aus, dass die Fahrtstrecke Wohnung - Arbeitsstätte unter 40 km betrage.

Mit der elektronisch eingebrachten Berufung vom 24. März 2010 samt Beilagen beantragte der Bw, im Zusammenhang mit seinem Studium (Wirtschaftsrecht) entstandene Kosten in Höhe von 928,28 € als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Mit Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer 2009 vom 14. April 2010 fanden diese als "Fortbildungs- und abzugsfähige Ausbildungskosten, Umschulung - (Kennzahl 722)" geltend gemachten Ausgaben antragsgemäß als Werbungskosten Berücksichtigung.

Mit als Vorlageantrag gewertetem Anbringen (FinanzOnline) vom 4. Mai 2010 samt (gesondert übermittelten) Beilagen beantragte der Bw, das Pendlerpauschale für eine einfache Fahrtstrecke ab 40 km zu berücksichtigen (Verweis auf das übermittelte Formular L 34, wonach die einfache Wegstrecke des öffentlichen Verkehrsmittels zwischen seiner der Arbeitsstätte nächstgelegenen Wohnung und der Arbeitsstätte 43,5 km betrage). Außerdem führte er noch aus, dass auch das große Pendlerpauschale zuerkannt werden könne, zumal im gegenständlichen Fall sowohl das Dreifache der Fahrzeit mit einem privaten Verkehrsmittel als auch eine (Unter-)Grenze von 90 Minuten überschritten werde (Verweis auf UFS 27.1.2010, RV/0677-I/09).

Das Finanzamt legte in der Folge die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz (Unabhängiger Finanzsenat) zur Entscheidung vor, wodurch diese wiederum als unerledigt galt.

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

Uneinigkeit besteht im konkreten Fall noch darüber, ob die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte über oder unter 40 km liegt und ob das sog. große Pendlerpauschale nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 zu berücksichtigen ist oder nicht. Dazu ist Folgendes zu sagen:

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 begünstig-

ten, aus umweltpolitischer Sicht aber unerwünschten Individualverkehr einzudämmen und die Bevölkerung zum Umsteigen auf öffentliche Verkehrsmittel zu bewegen (VwGH 16.7.1996, 96/14/0002, 0003). Vor diesem Hintergrund wurde § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 geschaffen und ist diese Bestimmung daher so zu verstehen und auszulegen.

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

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

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

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

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

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

Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum **überwiegend** die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte **zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar**, dann werden gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c iVm

§ 124b Z 146 lit. b EStG 1988 an Stelle der Pauschbeträge nach lit. b leg. cit. folgende Pauschbeträge (sog. großes Pendlerpauschale) berücksichtigt:

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

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>
<b><i>unter 20 km</i></b>	<b><i>1,5 Stunden</i></b>
<i>ab 20 km</i>	<i>2 Stunden</i>
<i>ab 40 km</i>	<i>2,5 Stunden</i>

Die Wegstrecke bemisst sich im Falle der Zumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels nach den Tarifkilometern zuzüglich Anfahrts- oder Gehwege zu den jeweiligen Ein- und 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*. 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) 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 (Gde Y, F-Straße 1) und dem Bahnhof Y eine Fahrt mit dem (Privat-)Fahrzeug (nach Routenplaner „ViaMichelin“ - empfohlene Strecke: Entfernung: 1,6 km, Zeit: 3 min), eine Fahrt mit der MB von Bahnhof Y bis Bahnhof B (11 Tarif km; 18 Minuten), eine ÖBB-Zugfahrt vom Bahnhof B nach Bahnhof X (21 Tarif km; 20 Minuten mit dem Regionalzug), eine Fahrt mit dem SB X (Rn x und y) vom X Bahnhof (Vorplatz) zur Haltestelle X L (nach Routenplaner „ViaMichelin“ - empfohlene Strecke: Entfernung: 1,2 km, Zeit: 3 min) sowie ein Fußweg (ca. 50 m bzw. ca. 2 Minuten) von der Bushaltestelle X L zur Arbeitsstätte (Gd X, S-Straße 2) zu unterstellen.

Bezogen auf die Arbeitszeiten des Bw im Berufungsjahr (seine Normalarbeitszeit im Berufungsjahr war von 7.30 Uhr bis 15.30 Uhr; er hatte gleitende Arbeitszeit) 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) 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: zB**

- *Privat-Fahrzeug Wohnung in Y ab ca. 6.19 Uhr/Bahnhof Y an 6.22 Uhr, Park- bzw. Umsteigezeit ca. 5 Minuten, MB/ÖBB-Rex Y Bahnhof ab 6.27 Uhr/Bahnhof X an 7.08 Uhr, Umsteige- bzw. Wartezeit, Weiterfahrt mit dem SB (Rx) X Bahnhof (Vorplatz) ab 7.15 Uhr/X L an 7.18 Uhr, Fußweg ab X L zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte an 7.20 Uhr;*

- *Privat-Fahrzeug Wohnung in Y ab ca. 6.57 Uhr/Bahnhof Y an 7.00 Uhr, Park- bzw. Umsteigezeit ca. 5 Minuten, MB/ÖBB-Rex Y Bahnhof ab 7.05 Uhr/Bahnhof X an 7.43 Uhr, Umsteige- bzw. Wartezeit, Weiterfahrt mit dem SB (Rx) X Bahnhof (Vorplatz) ab 7.49 Uhr/X L an 7.52 Uhr, Fußweg ab X L zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte an 7.54 Uhr.*

### **Rückfahrt: zB**

- *Gehweg von der Arbeitsstätte (ab 14.00 Uhr) zur Bushaltestelle X L, Wartezeit, SB (Ry) X L ab 14.04 Uhr/X Bahnhof (Vorplatz) an 14.08 Uhr, Umsteige- bzw. Wartezeit, ÖBB-Rex/MB X Bahnhof ab 14.14 Uhr/Bahnhof Y an 14.55 Uhr, Umsteigezeit auf Privat-Fahrzeug*

*ca. 5 Minuten, Privat-Fahrzeug Y Bahnhof ab 15.00 Uhr/Wohnung des Bw in Y an 15.03 Uhr;*

- *Gehweg von der Arbeitsstätte (ab 15.00 Uhr) zur Bushaltestelle X L, Wartezeit, SB (Ry) X L ab 15.04 Uhr/X Bahnhof (Vorplatz) an 15.08 Uhr, Umsteige- bzw. Wartezeit, ÖBB-EC X Bahnhof ab 15.20 Uhr/Bahnhof B an 15.32 Uhr, Umsteigen, MB Bahnhof B ab*

*15.37 Uhr/Bahnhof Y an 15.55 Uhr, Umsteigezeit auf Privat-Fahrzeug ca. 5 Minuten, Privat-Fahrzeug Y Bahnhof ab 16.00 Uhr/Wohnung des Bw in Y an 16.03 Uhr;*

- *Gehweg von der Arbeitsstätte (ab 15.30 Uhr) zur Bushaltestelle X L, Wartezeit, SB (Ry) X L ab 15.34 Uhr/X Bahnhof (Vorplatz) an 15.38 Uhr, Umsteige- bzw. Wartezeit, ÖBB-Rex/MB X Bahnhof ab 15.44 Uhr/Bahnhof Y an 16.21 Uhr, Umsteigezeit auf Privat-Fahrzeug*

*ca. 5 Minuten, Privat-Fahrzeug Y Bahnhof ab 16.26 Uhr/Wohnung des Bw in Y an 16.29 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.

Die Gewährung des sog. großen Pendlerpauschales ist im Übrigen *ausschließlich nach objektiven Kriterien der Benützungsmöglichkeit des öffentlichen Verkehrsmittels* zu beurteilen.

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) - max. 37 Kilometer beträgt, stünden dem Bw nach der oben dargestellten, der einheitlichen Verwaltungsübung dienenden Verwaltungspraxis für deren Zurücklegung zwei Stunden zur Verfügung.

Bezogen auf diese Verwaltungspraxis kann entsprechend der obigen Darstellung des Arbeitsweges des Bw (Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung) bzw. der Abfahrts- und Ankunftszeiten (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt), wonach sich für die Hin- und Rückfahrt eine einfache Fahrtzeit von max. 63 Minuten ergibt, nicht davon gesprochen werden, dass die Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels im fraglichen Zeitraum überwiegend bzw. an mehr als der Hälfte der Arbeitstage unzumutbar gewesen wäre. Die Wegzeit liegt gegenständlich jedenfalls unter zwei Stunden.

Dem Vorbringen des Bw, wonach im gegenständlichen Fall sowohl das Dreifache der Fahrzeit mit einem privaten Verkehrsmittel als auch eine (Unter-)Grenze von 90 Minuten überschritten werde, ist Folgendes zu erwidern:

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“* (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 die Fahrtdauer von 30 Minuten bei einer Entfernung von 35 km ermittelt. Damit ermittelt sich im vorliegenden Berufungsfall ein nach den in den Gesetzesmaterialien festgehaltenen Grundsätzen zumutbarer Zeitrahmen von 90 Minuten.

Da im vorliegenden Fall die Gesamtwegzeit (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt) bei Benützung öffentlicher Verkehrsmittel für die einfache Strecke max. 63 Minuten beträgt, kann, zumal diese weder 90 Minuten (1,5 Stunden) überschreitet noch mehr als drei Mal so lang ist wie jene mit dem Pkw, 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 obigen Überlegungen kann im Berufungsfall von der Erfüllung des Tatbestandes "Unzumutbarkeit", den der Gesetzgeber für die Zuerkennung des "großen" Pendlerpauschales voraussetzt, keine Rede sein.

Nachdem nun auch die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte - wie oben dargelegt - unter 40 km lag (37 km), war - gerade auch im Sinne einer gleichmäßigen Besteuerung aller Steuerpflichtigen - spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 5. Juli 2010