



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des A, Adresse, vom 26. Februar 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes FA vom 18. Februar 2009 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2008 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Herr A (Berufungswerber) reichte seinen Antrag auf Arbeitnehmerveranlagung (Einkommensteuer) für das Jahr 2008 beim Finanzamt ein.

In seinem Antrag machte der Berufungswerber unter anderem das „große Pendlerpauschale“ im Betrag von € 3.151,50 als Werbungskosten geltend.

Das Finanzamt anerkannte im Einkommensteuerbescheid nur ein Pendlerpauschale im Betrag von € 1.857,00 an. Begründend wurde ausgeführt, dass aufgrund der Verkehrsverbindungen und der Arbeitszeiten die Unzumutbarkeit des öffentlichen Verkehrsmittels nicht gegeben sei, daher komme nur das kleine Pendlerpauschale über 60 km zum Ansatz. Da die Benützung eines Massenverkehrsmittels hinsichtlich des Arbeitsweges des Berufungswerbers zumutbar sei, würden ihm Werbungskosten in Form des „großen Pendlerpauschales“ nicht zustehen.

In der gegen diesen Einkommensteuerbescheid erhobenen Berufung führte Herr A dazu aus:

Bei der Berechnung der Arbeitnehmerveranlagung 2008 sei ihm entgegen seines Antrages nur das kleine Pendlerpauschale über 60 km berücksichtigt worden. Dies sei mit fehlender Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel begründet worden. Er sei bei der Veranlagung aber vom großen Pendlerpauschale ausgegangen und halte diesen Antrag mit folgender Begründung aufrecht.

Er arbeite als xxxxx Lehrer beim Schule (Sch.) in Dienstort, Adresse1. Die kürzeste Straßenentfernung zwischen seinem Wohnort in Adresse und dem Dienstort betrage 65 km (siehe auch die Beilage www.viamichelin.at).

Die Unterrichtszeit am Sch. liege zwischen 07:30 und 15:30 Uhr. In dieser Zeit habe er dem Dienstgeber zur Verfügung zu stehen, da die Stundenplanung vom Dienstplaner nicht individuell auf die Fahrzeiten jedes einzelnen Lehrers abgestimmt werden könne. Je nach Auslastung des Sch. stimme seine Anwesenheit daher überwiegend mit diesem Zeitraum überein. Gemäß dem Jahresarbeitszeitmodell des Bundesministerium) unterliege er grundsätzlich dem Gleitsystem mit einer Blockzeit von 09:00-13:00 (Anwesenheitspflicht). Allerdings sei es aufgrund des Unterrichtsbetriebes nicht möglich – wie in den LStR 2002 RZ 257 angeführt – seine Dienstzeiten optimal an die Fahrzeiten des öffentlichen Verkehrsmittels anzupassen. Es sei nicht möglich den Schulbetrieb an seine Fahrtzeiten anzupassen, sondern natürlich umgekehrt. Dazu komme auch noch die notwendige Unterrichtsvor- und -nachbereitung sowie allfällige Vertretungsstunden, für die der Berufungswerber zur Verfügung stehen müsse.

Um rechtzeitig zu Unterrichtsbeginn am Dienstort zu sein, müsste er um 05:00 Uhr seine Wohnung verlassen (Abfahrt Bushaltestelle Wohnort) Ortsende 05:03 Uhr) und würde um 06:58 Uhr in Arbeitsort /Busbahnhof ankommen. Vom Busbahnhof müsste er noch ca. 10 Minuten bis zur Dienststelle gehen (ca. 400 – 500 m). Daraus ergebe sich am Morgen eine Wegzeit von mindestens 2 h 8 min. Der Einstieg ins Gleitzeitsystem würde also um 07:05 Uhr erfolgen.

Unter Berücksichtigung der Blockzeit (09:00 – 13:00) habe er um 15:35 Uhr die erste Möglichkeit zur Heimfahrt. Die gesamte Wegzeit würde hier mit Ankunft 17:52 Uhr (Wohnort) Ortsmitte) mindestens 2 h 32 min betragen.

Die nächste Möglichkeit bestehe um 16:05 mit Ankunft um 18:01 Uhr (Wohnort) Ortsende) Wegzeit (inklusive Gehzeiten 2 h 9 min).

Die errechneten Zeiten würden bei erstmöglicher Abfahrt um 15:35 Uhr daher über 2,5 Stunden ansonsten bei Berücksichtigung der Gleitzeit und damit verbundenem ständigem Aufbau von Plusstunden unter den geforderten 2,5 Stunden liegen. Den ständigen Aufbau von Plusstunden könnte der Berufungswerber bei vollem Unterrichtsbetrieb und Berücksichtigung oben

angeführter An- und Abreisezeiten nur vermeiden, wenn er vom Stundenplaner nicht für die ersten bzw. letzten Unterrichtseinheiten eingeteilt werden würde.

Seine Argumentation für die Zuerkennung des großen Pendlerpauschales orientiere sich außerdem an den Bemerkungen zur Regierungsvorlage des EStG 1988 (621 BlgNr XVII. GP) zu § 16, wonach bei einer Entfernung zwischen Wohnort und Dienstort über 25 km die gesamte Wegzeit bei Benützung öffentlicher Verkehrsmittel zur Fahrzeit mit einem Kfz in Relation zu setzen sei. Sei die Wegzeit mit dem öffentlichen Verkehrsmittel dreimal solange als mit einem Kfz, sei nach Intention des Gesetzgebers Unzumutbarkeit gegeben. Laut Routenplaner (www.viamichelin.at siehe Beilage) betrage die Fahrzeit mit Kfz 42 Minuten (dies stimme auch mit der tatsächlich von ihm gemessenen Zeit von durchschnittlich 40 Minuten Fahrzeit überein). Die Wegzeit mit öffentlichen Verkehrsmitteln dürfte somit unter Anwendung der Regierungsvorlage nicht mehr als 2 h 6 min betragen.

Die o.a. Anreise betrage allerdings 2 h 8 min, die Rückfahrt 2 h 32 min bzw. 2 h 9 min. Aus Sicht des Berufungswerbers sei daher von Unzumutbarkeit auszugehen, worauf sich auch sein Antrag gründe.

Er ersuche daher um nochmalige Prüfung seines Antrages und Zuerkennung des großen Pendlerpauschales.

Mit Berufungsvorentscheidung wies das Finanzamt die Berufung ab:

Begründend führte es aus, dass das große Pendlerpauschale nur dann zustehe, wenn dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels für die Fahrt zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrstrecke nicht zumutbar sei. Da die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte über 40 km betrage, sei hinsichtlich der Wegzeit für eine Strecke ein Zeitraum von 2,5 Stunden zumutbar. Siehe Lohnsteuerrichtlinie 2002 – Randzahl 255.

Aufgrund der Verkehrsverbindungen auf der Zugstrecke sei die Unzumutbarkeit des öffentlichen Verkehrsmittels daher nicht gegeben.

Die Fahrzeiten mit Bus und Bahn würden 1 h 55 min, 1 h 37min, 1 h 56min, 2 h 17 min, 1 h 55 min laut Fahrplan der ÖBB betragen. Wenn man noch den Fußweg von und zur Bushaltestelle dazurechne – je ca. 5 min – betrage die gesamte Wegzeit unter 2,5 Stunden.

Der Berufungswerber beantragte die Vorlage seiner Berufung an die Abgabenbehörde 2. Instanz und begründete dies wie folgt:

Bei der Berechnung der Arbeitnehmerveranlagung 2008 sei entgegen seines Antrages nur das kleine Pendlerpauschale über 60 km berücksichtigt worden. Dies sei mit fehlender Unzu-

mutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel begründet worden. Er sei in der Veranlagung aber vom großen Pendlerpauschale ausgegangen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 20.08.2009 sei seine Berufung als unbegründet abgewiesen worden, weil nach Ansicht des Finanzamtes FA die Benützung von Massenbeförderungsmitteln für die Fahrt zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumutbar sei.

In der Vorentscheidung sei allerdings nur auf seine Ausführungen zu den möglichen Fahrzeiten unter Berücksichtigung seiner Arbeitszeiten Rücksicht genommen worden. Unbestritten sei demnach, dass er eine tägliche Wegstrecke von 65 km (kürzeste Straßenverbindung www.viamichelin.at) zurückzulegen habe. Die über den Routenplaner der ÖBB ermittelten Fahrzeiten seien ebenfalls bestätigt worden, die aufgrund seiner Dienstzeit (Unterrichtszeit 07:30 – 15:30 Uhr) optimal angepasste Heimreise wäre daher mit Abfahrt 15:35 Uhr Arbeitsort Busbahnhof und Ankunft im Wohnort um 17:52 Uhr. Vom Finanzamt seien entsprechend der Routenplanung der ÖBB eng bemessene Fußwegzeiten von jeweils 5 min hinzugerechnet, was einer Gesamtwegzeit von 2 h 27 entspreche.

Er verfehle daher die Unzumutbarkeitsgrenze nach den Lohnsteuerrichtlinien 2002 um lediglich 3 min. Berücksichtige man die knapp bemessenen Gehzeiten, könnte hier eine kulantere Lösung möglich sein.

Aus einschlägigen UFS-Entscheidungen bzw. VwGH-Erkenntnissen entnehme der Berufungswerber, dass der § 16 EStG den Begriff „Zumutbarkeit“ nicht genau regle. Zum einen gebe es dazu die Zeitstaffel der LStR 2002, die Entfernung mit Wegzeit in Relation setze (diese Variante sei vom Finanzamt FA angewendet worden und ergebe eine Wegzeit von 2 h 27 min.), zum anderen die amtlichen Erläuterungen zu § 16 Abs 1 Z 6 EStG (621 BlgNr. XVII. GP, 75), die die zeitliche Zumutbarkeitsgrenze nicht anhand von Entfernungen, sondern durch Gegenüberstellung der Fahrzeiten mit öffentlichen Verkehrsmitteln einerseits und Individualverkehrsmittel andererseits ermittelt wissen wolle.

Demnach sei die Benützung von Massenverkehrsmitteln dann unzumutbar, wenn die Fahrt mit diesen einerseits 90 Minuten überschreite und andererseits mehr als 3 mal solange dauere wie mit dem Auto.

Diese Intention des Gesetzgebers entnehme er der Entscheidung des UFS Feldkirch vom 11.05.2007, GZ RV/0258-F/07.

Konkret auf seinen Fall bezogen bedeute dies, dass er zum einen über 90 min Wegzeit und zudem eine dreimal längere Wegzeit mit den Massenbeförderungsmitteln als mit dem Pkw erreichen müsste. Beide Kriterien würden erfüllt.

Auf die Frage, ob diese Argumentation zutreffe, sei allerdings in der Berufungsvorentscheidung nicht eingegangen worden. Die Zumutbarkeit sei lediglich nach der Zeitstaffel der LStR 2002 behandelt worden. Da er laut dieser Rechnung nur auf 2 h 27 min Wegzeit komme, sei Unzumutbarkeit nicht angenommen worden.

Der Intention des Gesetzgebers folgend sei aber auch die Fahrzeit der Massenbeförderungsmittel mit dem Pkw in Relation zu setzen.

Laut Routenplaner (www.viamichelin.at siehe Beilage Berufung) betrage die Fahrtzeit mit dem Kfz 42 min. Die Fahrtstrecke verlaufe überwiegend auf der gut ausgebauten Straße (Breite). Es gebe kaum Verkehrsbehinderungen und die Zu- und Abfahrt von der Autobahn erfolge über Bundesstraßen. Er könne direkt vor seiner Arbeitsstelle parken, weshalb keine weiteren Gehzeiten hinzukämen. Unter Einhaltung der Geschwindigkeitsbeschränkungen benötige er tatsächlich maximal 40 min für die einfache Wegstrecke.

Die zumutbare Fahrzeit mit den Massenbeförderungsmitteln dürfte daher 120 Minuten nicht übersteigen. Die tatsächliche und vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung bestätigte Zeit betrage für die Heimfahrt allerdings 147 min (2h 27 min.). Zum einen also über 90 min und weiters über der dreifachen Fahrzeit des Pkw.

Er ersuche daher die angeführten Argumente neuerlich zu prüfen bzw. die Berufung der Abgabenbehörde 2. Instanz vorzulegen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Sachverhalt:

Die kürzeste Entfernung zwischen dem Wohnort des Berufungswerbers in Adresse und seinem Dienstort in Dienstort, Adresse1 beträgt 65 km laut Berufungswerber bei viamichelin bzw. 66 km bei viamichlin laut UFS bzw. 65,4 km bei googlemaps laut UFS. Fest steht damit, dass die Fahrtstrecke für den Weg zwischen Wohnung und Arbeitsstätte über 60 km beträgt. Eine exakte Entfernungsangabe ist anhand der Routenplaner und auch eines Kilometerzählers mit einem Pkw nicht möglich. Relevant für die Entscheidung ist, dass die Entfernung definitiv über 60 km beträgt.

Strittig ist, ob dem Berufungswerber aufgrund der Entfernung von über 60 km zwischen seinem Wohnort und seinem Dienstort das „große“ Pendlerpauschale oder das „kleine“ Pendlerpauschale im Sinne des § 16 Abs 1 Z 6 EStG 1988 als Werbungskosten zusteht.

Rechtlich ist von folgenden Bestimmungen auszugehen:

Die genannten Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes 1988 (EStG) beziehen sich immer auf die für das Jahr 2008 gültige Fassung.

Nach § 16 Abs 1 letzter Satz und § 16 Abs 1 Z 6 erster Satz EStG sind Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte Werbungskosten.

§ 16 Abs 1 Z 6 EStG: Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen gilt:

a) diese Ausgaben sind bei einer einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis 20 km grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag abgegolten.

b) Beträgt die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt, mehr als 20 km und ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, dann werden zusätzlich als Pauschbeträge berücksichtigt:

Bei einer Fahrtstrecke von

20 km bis 40 km	546 Euro jährlich
40 km bis 60 km	1.080 Euro jährlich
über 60 km	1.614 Euro jährlich

Vom 1. Jänner 2008 bis einschließlich 30. Juni 2008 (BudBG 2007, BGBl I 2007/24).

20 km bis 40 km	630 Euro jährlich
40 km bis 60 km	1.242 Euro jährlich
über 60 km	1.857 Euro jährlich

Vom 1. Juli 2008 bis 31. Dezember 2008 (SchenkMG 2008, BGBl I 2008/85).

c) Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar, dann werden anstelle der Pauschbeträge nach lit. b folgende Pauschbeträge berücksichtigt:

Bei einer einfachen Fahrtstrecke von

2 km bis 20 km	297 Euro jährlich
20 km bis 40 km	1.179 Euro jährlich
40 km bis 60 km	2.052 Euro jährlich
über 60 km	2.931 Euro jährlich

Vom 1. Jänner 2008 bis einschließlich 30. Juni 2008 (BudBG 2007, BGBl I 2007/24).

2 km bis 20 km	342 Euro jährlich
20 km bis 40 km	1.356 Euro jährlich
40 km bis 60 km	2.361 Euro jährlich
über 60 km	3.372 Euro jährlich

Vom 1. Juli 2008 bis 31. Dezember 2008 (SchenkMG 2008, BGBl I 2008/85).

Mit dem Verkehrsabsetzbetrag und den Pauschbeträgen nach lit. b und c sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten. Für die Inanspruchnahme der

Pauschbeträge hat der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber auf einem amtlichen Vordruck eine Erklärung über das Vorliegen der Voraussetzungen der lit. b und c abzugeben. Der Arbeitgeber hat die Erklärung zum Lohnkonto (§76) zu nehmen. Änderungen der Verhältnisse für die Berücksichtigung dieser Pauschbeträge muss der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber innerhalb eines Monats melden. Die Pauschbeträge sind auch für Feiertage sowie für Lohnzahlungszeiträume zu berücksichtigen, in denen sich der Arbeitnehmer im Krankenstand oder auf Urlaub (Karenzurlaub) befindet.

Rechtliche Würdigung:

Die Bestimmung des § 16 Abs 1 Z 6 EStG ist gesetzlich nicht genauer definiert und bedarf der näheren Auslegung. Durch die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) und die Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates (UFS) wurde diese Bestimmung bisher überwiegend in folgender Weise interpretiert:

Gemäß VwGH 24.09.2008, Zl. 2006/15/0001 - in diesem Sinne auch bestätigt von VwGH 28.10.2008, Zl. 2006/15/0319 sowie VwGH 04.02.2009, Zl. 2007/15/0053 - fordert die Bestimmung des § 16 Abs 1 Z 6 lit c EStG zunächst, dass im Lohnzahlungszeitraum (gemäß § 77 EStG 1988 im Kalendermonat) überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumindest hinsichtlich der einfachen Fahrtstrecke nicht zumutbar ist. Überwiegend in diesem Zusammenhang bedeutet, dass an mehr als der Hälfte der tatsächlichen Arbeitstage im jeweiligen Lohnzahlungszeitraum die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels unzumutbar sei. Weiters wird vorausgesetzt, dass die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der „halben“ Fahrtstrecke nicht zumutbar ist.

Der VwGH führt im Beschwerdefall vom 24.09.2008, Zl. 2006/15/001 angesichts der unstrittigen Streckenverhältnisse dazu aus:

„Dass die Benützung eines Massenbeförderungsmittels auf dem weitaus überwiegenden Teil der einfachen Fahrtstrecke möglich ist, betrage doch die Strecke in diesem Erkenntnis zwischen Wohnung und Bahnhof B rund 9 km und die übrige Strecke zwischen Bahnhof B und Arbeitsstätte rund 23,5 km. Die Überwindung der Fahrtstrecke auf den ersten 9 km mit privatem Verkehrsmittel und der weiteren Fahrtstrecke von rund 23,5 km mit öffentlichen Verkehrsmitteln entspreche der Anordnung des § 16 Abs 1 Z 6 lit c EStG. Die von der der belangten Behörde vorgenommene Kombination eines privaten Verkehrsmittels mit den Massenbeförderungsmitteln ist vor dem Hintergrund des Gesetzeswortlautes „der halben Fahrtstrecke“ daher nicht zu bestehen. Aus § 16 Abs 1 Z 6 lit a und lit b EStG ergebe sich, dass der Gesetzgeber des EStG 1988 grundsätzlich für Fahrten des Dienstnehmers zwischen Wohnung und Arbeitsstätte - im öffentlichen Interesse – nicht den Individualverkehr und die

Benützung eines Kfz, sondern die Benützung eines Massenbeförderungsmittels steuerlich berücksichtigt wissen will. Nur wenn die Benützung eines Massenbeförderungsmittels nicht möglich oder nicht zumutbar ist, können im Wege der Pauschbeträge nach § 16 Abs 1 Z 6 lit c EStG 1988 Kosten des Individualverkehrs geltend gemacht werden“.

Im Beschwerdefall vom 24.09.2008 Zl. 2006/15/01 geht der VwGH davon aus, dass bei Kombination eines Individualverkehrsmittels mit den Massenbeförderungsmitteln die Überwindung der Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und retour möglich sei. Ob die Überwindung des Arbeitsweges solcherart dem Steuerpflichtigen zumutbar sei, sei den Materialien zufolge (RV 620 BlgNr XVII. GP, 75) auf Grund der Fahrzeiten zu prüfen. Unzumutbar – so die Regierungsvorlage – seien im Vergleich zu einem Kfz jedenfalls mehr als dreimal so lange Fahrzeiten (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt bzw. bis zum Arbeitsbeginn) mit dem Massenbeförderungsmittel als mit dem eigenen Kfz. Im Nahebereich von 25 km sei die Benützung des Massenbeförderungsmittels entsprechend den Erfahrungswerten über die durchschnittliche Fahrtdauer auch dann zumutbar, wenn die Gesamtfahrtzeit für die einfache Fahrtstrecke nicht mehr als 90 Minuten betrage. Könne auf mehr als der halben Strecke ein Massenbeförderungsmittel benützt werden, dann sei für die Zumutbarkeit maßgebliche Fahrtdauer aus der Gesamtfahrtzeit (Kfz und Massenbeförderungsmittel) zu errechnen.

Auch nach VwGH vom 28.10.2008, 2006/15/0319 liegt eine Unzumutbarkeit dann vor, wenn Massenbeförderungsmittel für die Fahrten von der Wohnung zur Arbeitsstätte entweder gar nicht oder nicht zu den erforderlichen Zeiten zur Verfügung stehen. Aber auch in dieser Entscheidung hält der VwGH an der kombinierten Benützung von Massenbeförderungsmittel und privatem Verkehrsmittel fest. Der VwGH betont, dass § 16 Abs 1 Z 6 lit c EStG fordert, dass die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der „halben“ Fahrtstrecke nicht zumutbar ist.

Auch in dieser Entscheidung hält der VwGH bei einer Entfernung von unter 25 km eine Fahrtdauer von maximal 90 Minuten bei optimaler Kombination von Massenbeförderungsmittel und Individualverkehrsmittel jedenfalls für zumutbar.

Im Sinne der Entscheidungen VwGH vom 24.09.2008 Zl. 2006/15/01 und vom 28.10.2008, Zl. 2006/15/0319 äußerte sich der VwGH auch in seiner Entscheidung vom 04.02.2009, Zl. 2007/15/0053. Vergleiche dazu auch UFS vom 23.12.2009 RV/1902-W/09.

In den erwähnten Erkenntnissen geht der VwGH nicht auf die Frage ein, ob 1,5 Stunden als maximal zumutbare Wegzeit in einer Richtung – somit als absolute Zeitgrenze - zu beurteilen sind, oder dieses Zeitlimit nur für kürzere Distanzen maßgeblich ist.

Ob 1,5 Stunden als absolute Grenze zu werten sind, wurde bisher vereinzelt in Referentenentscheidungen des UFS thematisiert (siehe die unten angeführten Entscheidungen).

Für Herrn A würde dies im Sinne der oben erwähnten Entscheidungen und Erkenntnisse des VwGH folgendes bedeuten:

1) § 16 EStG regelt die Fahrtkosten, die einem Dienstnehmer für die Fahrt zwischen Wohnung und Arbeitsstätte entstehen.

2) Für Arbeitnehmer sind durch die Pauschalsätze alle Kosten für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte pauschal abgedeckt. Der Gesetzgeber will mit dieser Pauschalbestimmung dem öffentlichen Verkehr den Vorrang vor dem Individualverkehr einräumen.

Nur in engen Grenzen, die in § 16 Abs 1 Z6 lit b und lit c EStG festgelegt sind, können Kosten für Fahrten aus dem individuellen Verkehr pauschal geltend gemacht werden.

In der Frage der Zumutbarkeit ist im Sinne der obigen Ausführungen folgendes festzustellen:

Auch der Berufungswerber geht in seiner Berufung davon aus, dass er zumindest die halbe Fahrtstrecke sowohl bei der Hinfahrt als auch bei der Rückfahrt mit öffentlichen Verkehrsmitteln zurücklegen konnte. Es ist daher der Tatbestand der „Unzumutbarkeit hinsichtlich zumindest der halben Fahrtstrecke“ nicht gegeben (vgl VwGH vom 24.09.2008, Zl. 2006/15/001).

Der VwGH geht in der Prüfung der zumutbaren Dauer einer einfachen Fahrtstrecke von der Kombination eines privaten Verkehrsmittels mit einem öffentlichen Verkehrsmittel aus. Er vergleicht die Gesamtdauer der Fahrzeit bei Kombination von privatem Verkehrsmittel und öffentlichem Verkehrsmittel mit der Fahrdauer bei ausschließlicher Nutzung privater Verkehrsmittel. Dies entspricht auch dem Gesetzeswortlaut, der individuelle Fahrtkosten pauschal nur in Ausnahmefällen gewährt wissen will.

Angewandt auf den Fall des Berufungswerbers ergeben sich gemäß seinen eigenen Angaben folgende Fahrzeiten auf seinem Arbeitsweg (teilweise geschätzt, wobei von einem Durchschnitt auszugehen ist. Unnötig lange Wartezeiten sind im Sinne der VwGH Rechtsprechung zu einer optimalen Anpassung der Arbeitszeiten an die Fahrzeiten der öffentlichen Verkehrsmittel nicht zu berücksichtigen, da der Berufungswerber außerhalb seiner fixen Arbeitszeit – Unterrichtszeit - ein öffentliches Verkehrsmittel erreichen konnte).

Laut dem vom Berufungswerber selbst herangezogenen Routenplaner viamichelin beträgt die schnellste Fahrtzeit mit dem Pkw zwischen seiner Wohnung in Adresse und seinem Dienstort an der Sch. in Dienstort, Adresse 1 42 min, laut seiner Beilage www.viamichelin.at Abfahrt Wohnadresse, Ankunft Dienstadresse 42 min.. Nach einer Abfrage durch den UFS auf via.michelin.at beträgt die Fahrdauer unter Zugrundelegung Abfahrt Adresse Ankunft Arbeitsstätte 43 min. Bei Eingabe von der Adresse Gasse yyy-zzz (Adresse des Sch.) springt der Routenplaner zu Gasse zzz und zeigt eine Entfernung von 66 km (siehe Beilage) und 43

min Gesamtfahrzeit an. Folglich sind auch die ermittelten Fahrzeiten nach Routenplaner nur ungefähre Durchschnittswerte. Es werden knappe Berechnungen in jeder Hinsicht bei der Beurteilung des Überschreitens oder Unterschreitens maßgeblicher Grenzen erzielt.

Für den Vergleich zu einer Kombination aus Individualverkehrsmittel und Massenbeförderungsmittel wurde die Fahrtstrecke Wohnung zum nächstgelegenen größeren Bahnhof in BB anhand des angeführten Routenplaners ermittelt.

Die Strecke zwischen der Wohnung und dem Bahnhof in BB beträgt 19 km und wird für diese Fahrt eine Fahrzeit von 20 min errechnet.

Weiters ist von einer Wegzeit vom Parkplatz zum Bahnhof von durchschnittlich 5 min und eine Wartezeit im Schnitt von 3 min mit einzuberechnen.

Gemäß den Fahrplänen (Winter- und Sommerfahrplan) der ÖBB gültig für den entsprechenden Zeitraum des Jahres 2008 hatte der Berufungswerber folgende öffentlichen Verbindungen zwischen dem Bahnhof in BB und dem Busbahnhof in Dienstort .

Fahrplanauskunft der ÖBB für folgende Tage des berufsgegenständlichen Jahres 2008 auszugsweise:

Bedingung: Ankunft vor der Unterrichtszeit um 07:30 Uhr und Abfahrt nach der Unterrichtszeit um 15:30 Uhr (Anwesenheitspflicht laut Berufungswerber):

Tag	Abfahrt	Ankunft	Dauer
Hinfahrt	BB Hauptbahnhof	Arbeitsort Busbahnhof	
Freitag 11.01.2008	06:02	06:58	56 min
Dienstag 15.04.2008	06:02	06:58	56 min
Montag 09.06.2008	06:02	06:58	56 min
Dienstag 12.08.2008	06:02	06:58	56 min
Rückfahrt	Arbeitsort Busbahnhof	BB Hauptbahnhof	
Freitag 11.01.2008	16:05	16:55	50 min
Dienstag 13.05.2008	16:05	16:55	50 min
Donnerstag 10.07.2008	16:05	16:55	50 min
Mittwoch 10.12.2008	16:05	16:55	50 min

Daher ergeben sich in der Kombination von Pkw und Massenbeförderungsmittel folgende Wegzeiten für den Berufungswerber:

Auf dem Weg zur Arbeit:

Verlassen der Wohnung mit dem Pkw	Um 05:30
Fahrt von Wohnung zum Bahnhof BB	Ca. 20 min laut Routenplaner
Parken, Weg vom Parkplatz zum Bahnhof	Ca. 8 – 10 min geschätzt
Wartezeit auf Zug um 06:02	Ca. 2 – 4 min.
Fahrt Zug um 06:02 bis 06:58	56 min.
Gehzeit vom Busbahnhof zur Dienststelle	Ca. 10 min (laut Angaben des Berufungswerbers)
Ankunft an der Dienststelle	Ca. 07:08 (Ankunft 06:58 am Busbahnhof plus 10 min Gehzeit)
Dies ergibt eine Gesamtzeit für den Zeitraum 05:30 bis 07:08	Von 1 h 38 min entspricht 98 min.

Auf dem Weg nach Hause:

Verlassen der Dienststelle um 15:52	.
Gehzeit	Ca. 10 min
Wartezeit am Busbahnhof	C. 2-3 min geschätzt
Fahrt Zug um 16:05 bis 16:55	50 min
Weg vom zum Bahnhof zum Parkplatz	Ca. 8 – 10 min geschätzt
Fahrtzeit mit dem Pkw, Weiterfahrt ca um 17:05	Ca. 20 min.
Ankunft in der Wohnung	17:25.
Dies ergibt eine Gesamtzeit für den Zeitraum 15:52 bis 17:25	Von 1 h 33 min entspricht 93 min.

Bemerkt wird, dass die geschätzte Wegzeit vom Busbahnhof zur Dienststelle und retour von 8-10 min im Sinne des Berufungswerbers sehr großzügig bemessen wird, da laut Fahrplanauskunft des Verkehrsverbundes Ostregion (siehe Verkehrsverbund Ostregion Fahrplanauskunft, <http://efa.vor.at/vor/...> nur eine Gehzeit von ca. 5 min angenommen wird - diese Zeit wurde vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung angesetzt, sie ist damit nicht als zu knapp bemessen zu beurteilen).

Die „Warte“zeit bis zum Unterrichtsbeginn ist in einem angemessenem Rahmen. Die große Mehrheit der Arbeitnehmer mit festen Dienstzeiten wie bei einer Unterrichtszeit kann nicht auf die Minute pünktlich an der Arbeitsstätte eintreffen – weder mit dem öffentlichem Verkehr noch mit dem privaten Pkw - und die Dienststelle auf die Minute genau verlassen. Eine Überbrückungszeit von einigen Minuten und bei Benützung von öffentlichen Verkehrsmittel von 20 bis 30 Minuten ist bei Arbeitnehmern die öffentliche Verkehrsmittel nutzen üblich und auch im einkommensteuerrechtlichen Sinn zumutbar. Zumal auch mit dem Pkw die Anfahrt zur und Rückfahrt von der Dienststelle nicht so gewählt werden kann, dass ein Spielraum von maximal 10 min bleibt (großzügig bemessen bei optimalen Fahrbedingungen). Auch bei fixen Arbeitszeiten ist ein Spielraum von ca. 15 – 20 min bei einem Pkw einzukalkulieren und zuzumuten, da sowohl mit dem öffentlichen Verkehr als auch mit dem Pkw Verspätungen einzuberechnen sind. Die Zeit von ca. 20 min vor dem Beginn und nach dem Ende der Unterrichtszeit ist dem Berufungswerber daher als angemessene Wartezeit zuzumuten.

Wenn man die „Warte“zeit zum Unterrichtsbeginn um 07:30 in die Wegzeit einberechnet ergebe sich in der vom VwGH geforderten Kombination von Massenbeförderungsmittel und Individualverkehrsmittel eine Gesamtzeit

bei der Hinfahrt von 120 min,

bei der Rückfahrt von 115 min.

Bei Terminen und festen Arbeitszeiten können Arbeitnehmer in der Regel bei Benützung von Massenbeförderungsmittel nicht auf die Minute genau zu Arbeitsbeginn die Arbeitsstätte erreichen. Einen gewissen Zeitraum vor oder nach der Arbeitszeit an der Dienststelle zu verbringen ist nach Ansicht des UFS als zumutbar einzukalkulieren. Es gelingt auch nicht mit dem Pkw um 7:30 bei der Arbeitsstelle einzutreffen und gleichzeitig den Unterricht zu beginnen. Zumindest der Weg vom Parkplatz bis zur Eingangstür und von dort in den Unterrichtsraum muss rechtzeitig angetreten werden – selbst dann, wenn sich, wie vom Berufungswerber angeführt, der Parkplatz vor der Dienststelle befindet.

Der Berufungswerber führt selbst Unterrichtsvorbereitung und Unterrichtsnachbereitung ins Treffen. Wenn Unterrichtsbeginn laut Berufungswerber um 07:30 ist, ist von einem angemessenen Zeitraum des vorhergehenden Eintreffens im Sch. nach seinen eigenen Angaben auszugehen. Gleichzeitig führt der Berufungswerber an, dass im Bundesministerium) Gleitzeit möglich ist und er mit seiner Anwesenheit vor und nach dem Unterricht ein Gleitzeitguthaben aufbaue. Dazu ist zu bemerken, dass es nicht der einkommensteuerrechtlichen Beurteilung unterliegt, wie ein Zeitguthaben dem Berufungswerber dienstrechtlich gutgeschrieben werden kann. Auch mit seiner Argumentation, dass er dem Dienstgeber für Vertretungsstunden zur Verfügung zu stehen habe ist ein Eintreffen an der Dienststelle vor 07:30 erforderlich. Ordnet der Leiter der Dienststelle für die erste Unterrichtseinheit kurzfristig vor Unterrichtsbeginn um 07:30 die Übernahme der Vertretung an, da eventuell ein Kollege aus Krankheitsgründen ausfällt, so scheint ein Eintreffen an der Dienststelle um 07:30 nicht als ausreichend, wenn um 7:30 die Vertretung beginnen sollte.

Das Eintreffen um ca. 07:08, also ca. 20 min vor Unterrichtsbeginn ist für den Berufungswerber angemessen und zumutbar.

Im gleichen Ausmaß ist vom Unterrichtsende bis zum Verlassen um ca. 15:52 ein lediglich 20 minütiger Zeitraum zu überbrücken, der im Sinne der vorigen Ausführungen angemessen und zumutbar ist.

Damit ist dem Berufungswerber zumindest hinsichtlich des Kriteriums der halben Fahrtstrecke – BB Hauptbahnhof – Arbeitsort Busbahnhof - sowohl bei der Hin- als auch bei der Rückfahrt die Benützung eines Massenbeförderungsmittels im Sinne des § 16 Abs 1 Z 6 EStG zumutbar. Er legt in dieser Variante lediglich 20 km von 65 bzw. 66 km zwischen der Wohnung in

Wohnort) und dem Hauptbahnhof in BB mit dem Pkw zurück. Die Kombination von Pkw und öffentlichem Verkehr ist im Sinne der oben zitierten VwGH Judikatur zumutbar.

Im Vergleich von einer reinen Fahrzeit eines Pkw von 42 min (laut Berufungswerber bei viamichelin), von 43 min laut UFS bei viamichlin, von 45 min bei googlemaps, ist die Frage der Unzumutbarkeit hinsichtlich der in den Gesetzesmaterialien und auch in der Judikatur angewandten dreifachen Fahrzeit bei Kombination öffentlicher Verkehr mit Pkw zur Fahrzeit mit dem Pkw zu prüfen.

Ein Zeitraum von weit unter zwei Stunden für eine Wegstrecke von 65 km laut Berufungswerber bzw. 66 km laut UFS in der Kombination Pkw und öffentlichem Verkehrsmittel ist deutlich unter dem in der Verwaltungspraxis angesetzten zumutbaren Zeitraum von 2,5 h sowie im Vergleich zu einer zumutbaren - vom VwGH anerkannten – Dauer von 1,5 h für eine Wegstrecke von lediglich 25 km. Es liegt in der Natur der Sache, dass bei größeren Entfernungen auch längere Fahrzeiten benötigt werden, sowohl mit Massenbeförderungsmittel als auch mit dem Pkw.

Das vom Berufungswerber selbst ins Treffen geführte Kriterium der dreifachen Dauer wird daher bei weitem verfehlt.

Die oben ermittelte Dauer von maximal 98 min auf dem Weg zur Dienststelle und 93 min auf dem Heimweg ist bei

42 min reiner Fahrzeit die 2,333 fache bzw. 2,216 fache Zeit;

43 min reiner Fahrzeit die 2,279 fache bzw. 2,162 fache Zeit;

45 min reiner Fahrzeit die 2,177 fache bzw. 2,066 fache Zeit.

Auch in der Variante, dass „Wartezeiten = Zeiten bis zum Unterrichtsbeginn“ miteinberechnet werden, ist die Dauer des Arbeitsweges in der Kombination von Öffentlichem Verkehrsmittel und Pkw nicht dreimal so lang als nur mit dem Pkw.

Rechnet man die in den oben angeführten Schätzungen jeweils 22 min von Eintreffen an der Dienststelle und 22 min bis zum Verlassen der Dienststelle mit ein, ergeben sich Gesamtzeiten von 120 min bzw. 115 min.

Nun ist auch wie angeführt mit dem Pkw ein Eintreffen an der Dienststelle vor Unterrichtsbeginn und ein Verlassen nach Unterrichtsende miteinzubeziehen und ist vom Verlassen des Pkw bis zum Unterrichtsbeginn eine Mindestzeit von 5 min und von Unterrichtsende bis zum Starten des Pkw eine Mindestzeit von 5 min anzusetzen (knapp bemessen zugunsten des Berufungswerbers).

Dies ergibt bei ausschließlicher Benützung des Pkw Gesamtzeiten von

42 plus 5 = 47 min,

43 plus 5 = 48 min,

45 plus 5 = 50 min.

Der Vergleich ergibt zu 120 min bzw. 115 min folgendes:

47 min die 2,533 fache Zeit bzw. 2,446 fache Zeit;

48 min die 2,5 fache Zeit bzw. 2,395 fache Zeit;

50 min die 2,4 fache Zeit bzw. 2,3 fache Zeit.

In allen Varianten ist das Kriterium, dass der Arbeitsweg in der Kombination Massenbeförderungsmittel mit Pkw mehr als die 3-fache Zeit benötigt als der Arbeitsweg nur mit dem Pkw nicht erfüllt.

Die dreifache Zeit wird auch bei großzügiger Auslegung zugunsten des Berufungswerbers nicht überschritten. Da die Werte geschätzt werden, ist immer von einem Durchschnittsmaß bei nicht genau ermittelbaren Werten auszugehen. Es kann nicht sein, dass jemand, der eine langsamere und sicherere Fahrweise wählt, schlechter gestellt wird als jemand, der - wenn auch im Rahmen der StVO - eine schnellere Fahrweise wählt. Daher sind die objektiv ermittelte Durchschnittswerte anzusetzen.

Die vom Berufungswerber ins Treffen geführte kulantere Berechnung bei den Gehzeiten betrifft den Ermessensspielraum. Die Ausübung des Ermessensspielraumes muss objektiv nachvollziehbar sein. Eine Auslegung kann nicht nach subjektiven Kriterien, sondern nach objektiven Durchschnittswerten erfolgen. Ein objektives Kriterium kann ein Durchschnittswert sein. Das Finanzamt wählte zur Ermittlung die Fahrplanauskunft der ÖBB. Die Gehzeit für den Fußweg ist ein Durchschnittswert und kann daher herangezogen werden.

Da die Gesetzesbestimmung dem Massenbeförderungsmittel den Vorrang einräumt ist in Grenzfällen auch der Zweck der Förderung des Massenbeförderungsmittel als Auslegung zu beachten. Dies muss nicht der subjektiv angenehmsten Art und Weise der Zurücklegung des Arbeitsweges entsprechen, ist aber eine gesetzeskonforme Interpretation.

Somit wäre unter dem Aspekt, dass der Gesetzgeber grundsätzlich dem Massenbeförderungsmittel den Vorrang einräumt, die Kosten des Individualverkehrs bei einem Arbeitnehmer nur ausnahmsweise pauschal zu Werbungskosten führen sollen, die Berufung unter Anwendung der Judikatur des VwGH zu der Gesetzesbestimmung des § 16 Abs 1 Z 6 EStG abzuweisen.

Jedoch wurde in jüngster Zeit erstmals konkret zu der Frage der absoluten zeitlichen Zumutbarkeit im UFS durch einen Senat ausführlich Stellung genommen.

Bedeutung kommt daher der in den Gesetzesmaterialien genannten 90 Minuten Grenze zu.

Diese wurde bisher nicht einheitlich als absolute Grenze gewertet. Auch der VwGH hat sich zu der Frage, ob ein Zeitraum von 1,5 Stunden als Maximalgrenze hinsichtlich jeder Entfernung anzusehen ist, bisher nicht ausdrücklich geäußert.

Erstmals hat sich ein Senat des Unabhängigen Finanzsenates in einer grundsätzlichen Entscheidung neben anderen relevanten Punkten auch mit der in den Gesetzesmaterialien genannten Zeitgrenze von 90 Minuten auseinandergesetzt

In seiner Entscheidung UFS RV/1060-W/10 vom 24.06.2010 erörterte der Senat das Kriterium, ob eine Fahrzeit von mehr als 90 Minuten zumutbar sei, ausführlich.

Unter Punkt 4.4.4 dieser Entscheidung wird zu der Zumutbarkeitsgrenze von drei Stunden für den gesamten täglichen (Hin- und Rückweg zusammengerechnet) Arbeitsweg ausgeführt:

„4.4.4. Zumutbarkeitsgrenze drei Stunden für den gesamten täglichen Arbeitsweg

Fraglich ist allerdings, ob eine Wegzeit bei (theoretischer) Verwendung von „Park and Ride“ von jeweils rund 1 $\frac{3}{4}$ Stunde je Richtung (insgesamt rund 3 $\frac{1}{2}$ Stunden) und einer täglichen Arbeitszeit von 5 Stunden im gegenständlichen Fall überhaupt zumutbar ist.

Hierzu gibt es ebenfalls keine Judikatur des VwGH.

Der Unabhängige Finanzsenat hat sich in seinen Entscheidungen UFS 23. 12. 2008, RV/0031-G/08 (siehe dazu auch Demal, UFSjournal 2009, 12, und SWK 2009, K 8) und UFS 14. 4. 2010, RV/0311-G/08, ausführlich mit der Frage der zeitlichen Zumutbarkeit der Verwendung öffentlicher Verkehrsmittel auseinandergesetzt und – abweichend von der überwiegenden Spruchpraxis des UFS - in der letztgenannten Entscheidung dazu unter anderem ausgeführt:

„Aus § 16 Abs.1 Z.6 lit. a und b EStG ergibt sich, dass der Gesetzgeber des EStG 1988 grundsätzlich für Fahrten des Dienstnehmers zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nicht den Individualverkehr und die Verwendung von Kfz, sondern die Inanspruchnahme des öffentlichen Verkehrsangebots steuerlich berücksichtigt wissen will. Nur wenn die Benützung eines Massenbeförderungsmittels nicht möglich oder nicht zumutbar ist, können im Wege der Pauschbeträge nach § 16 Abs.1 Z.6 lit. c EStG die Kosten des Individualverkehrs zum Ansatz kommen (z.B. VwGH 24. 9. 2008, 2006/15/0001).

Was unter dem Begriff der Zumutbarkeit iSd lit. c der zitierten Bestimmung zu verstehen ist, lässt der Gesetzestext offen. Nach Lehre und Rechtsprechung liegt Unzumutbarkeit jedenfalls (auch und vor allem) dann vor, wenn Massenbeförderungsmittel für die Fahrten von der Wohnung zur Arbeitsstätte entweder gar nicht oder nicht zu den erforderlichen Zeiten zur Verfügung stehen. Im Übrigen zieht der Verwaltungsgerichtshof (VwGH) in seiner Judikatur zur Auslegung des Begriffs der Zumutbarkeit iSd. § 16 Abs.1 Z.6 lit. c EStG die Gesetzes-

materialien heran (z.B. VwGH 28. 10. 2008, 2006/15/0319 und VwGH 24. 9. 2008, 2006/15/0001).

Die Amtlichen Erläuterungen 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 Massebeförderungsmitteln 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."

Ausgehend von der Entscheidung des Gesetzgebers, das Pendlerpauschale als ein Instrument zur Förderung des öffentlichen Verkehrs auszugestalten, ist somit eine spürbar längere Wegzeit für die Fahrt zum/vom Dienstort bei Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel gegenüber jener im Individualverkehr vom Zweck der Bestimmung grundsätzlich getragen.

Die Grenze bildet die Zumutbarkeit für den einzelnen Dienstnehmer beim Erfordernis einer zweimaligen Zurücklegung der Wegstrecke an den überwiegenden Arbeitstagen unter Annahme einer prinzipiell täglichen Dienstverrichtung.

Der Gesetzgeber geht in den Amtlichen Erläuterungen auf zwei Zumutbarkeitskriterien näher ein. Dass es sich dabei nicht um eine abschließende Anführung der möglichen Kriterien handelt, ergibt sich allein aus dem Fehlen eines Hinweises auf gesundheitliche Beeinträchtigungen, etwa eine Gehbehinderung, als weiteren Anknüpfungspunkt bei einer Zumutbarkeitsbeurteilung.

Jedenfalls Kriterien bei einer Feststellung der Zumutbarkeit stellen nach den Gesetzesmaterialien einerseits das Verhältnis zwischen den Wegzeiten im Individualverkehr bzw. bei Benützung öffentlicher Verkehrsmittel und andererseits die Dauer der Wegzeit als solche dar.

In der Literatur wird die Ansicht vertreten, dass die Frage der Zumutbarkeit der Wegzeit unabhängig von der Entfernung - und daher in dieser Hinsicht für alle Dienstnehmer gleich - zu beurteilen ist. Vor dem Hintergrund der Amtlichen Erläuterungen resultiert aus diesem Standpunkt die grundsätzliche Zumutbarkeit einer Fahrtdauer von bis zu 90 Minuten für die einfache Wegstrecke nicht nur im Nahbereich sondern generell (vgl. in diesem Sinne Doralt, EStG, § 16 Tz. 107. Der VwGH hat diese Überlegung im Erkenntnis VwGH 4. 2. 2009, 2007/15/0053 aufgegriffen. Auch in der Judikatur des UFS hat der Gedanke bereits seinen

Niederschlag gefunden, z.B. UFS 24. 2. 2010, RV/0394-I/09; UFS 21. 1. 2010, RV/0501-I/09; UFS 23. 12. 2008, RV/0031-G/08; UFS 20. 9. 2006 RV/2256-W/06).

Ab welchen (absoluten) Wegzeiten die Zurücklegung des täglichen/regelmäßigen Dienstweges - sei es im Individualverkehr oder mittels öffentlicher Verkehrsmittel und unabhängig von der Entfernung - für alle Dienstnehmer gleichermaßen unzumutbar erscheint, ist weder dem Gesetz noch den Gesetzesmaterialien zu entnehmen.

In der Entscheidung UFS 23. 12. 2008, RV/0031-G/08 hat sich der UFS ausführlich mit den zitierten Amtlichen Erläuterungen zu § 16 Abs.1 Z.6 EStG auseinandergesetzt und ist - insbesondere aufgrund vergleichender Betrachtung mit anderen einkommensteuerlichen Bestimmungen mit ähnlichem Regelungsbereich - zum Ergebnis gekommen, dass eine Wegzeit von 90 Minuten je Fahrtrichtung unabhängig von der Entfernung als allgemeine Zumutbarkeitsobergrenze anzunehmen ist.

In der angesprochenen Entscheidung führt der UFS zum Verständnis der Amtlichen Erläuterungen aus:

Aus Sicht des UFS bedeutet die Nennung der 90-Minuten-Grenze im Zusammenhang mit dem Nahbereich von 25 Kilometern keineswegs, dass ihr nur in diesem Bereich Bedeutung zukommt. Die Erwähnung im Zusammenhang mit dem Nahbereich dient der Vermeidung einer nicht gewollten, unsachlichen Bevorzugung von Entfernungen bis 25 Kilometern. Dies macht der Verweis auf die Erfahrungswerte über die durchschnittliche Fahrdauer deutlich. Ohne diese Klarstellung hätte etwa bereits eine Fahrzeit von 35 Minuten mit öffentlichen Verkehrsmitteln im Vergleich zu einer PKW-Fahrt von 10 Minuten einen Anspruch auf das "große" Pendlerpauschale vermittelt. Dass damit der Nahbereich in unsachlicher Weise bevorzugt gewesen wäre, liegt auf der Hand. Mit dem ausdrücklichen Hinweis auf die Maßgeblichkeit der für eine tägliche Rückkehr allgemein geltenden Zumutbarkeitsobergrenze von 90 Minuten auch im Nahbereich von 25 Kilometer, wurde dieses Ergebnis vermieden.

Diesem Verständnis steht auch der erste Satz der Amtlichen Erläuterungen zu § 16 Abs. 1 Z.6 EStG nicht entgegen, wird in diesem doch lediglich festgestellt, dass bei mehr als dreimal so langer Wegzeit eine Benützung öffentlicher Verkehrsmittel jedenfalls unzumutbar ist. Daraus rein schematisch eine bis zu dreimal so lange Fahrzeit für jedenfalls zumutbar zu halten, hieße den gleichen Fehler zu begehen, wie bei der Annahme der Festlegung einer 120 Kilometer Entfernungsgrenze durch Rz 342 LStR.

In Übereinstimmung mit Doralt geht der UFS davon aus, dass die Zeitspanne von 90 Minuten zur Gewährleistung einer sachgerechten Zumutbarkeitsregelung grundsätzlich in gleicher Weise für alle Dienstnehmer zu gelten hat. Dies verlangt der § 16 Abs.1 Z.6 EStG zu Grunde

liegende Regelungsbereich der täglichen/regelmäßigen Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte.

Wenn die Amtlichen Erläuterungen zu § 16 Abs.1 Z.6 EStG diese Grenze mit 90 Minuten je Fahrtrichtung angeben, so ist daraus zu ersehen, dass der Gesetzgeber eine tägliche Gesamtwegzeit von drei Stunden grundsätzlich für zumutbar hielt. Dass nach Ansicht des Gesetzgebers darüber hinausgehende Wegzeiten (zweimal täglich) ebenfalls noch vertretbar sind, lässt sich weder aus dem Gesetzestext noch aus den -materialien ableiten. Der Ansicht von Doralt, der eine Wegzeit von zwei Stunden bereits für gelegentlich zurückzulegende Strecken als unzumutbar erachtet, ist daher zumindest in Bezug auf tägliche Wegstrecken je Fahrtrichtung zuzustimmen.

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 § 16 Abs.1 Z.6 EStG geben dazu, wie dargestellt wurde, keinen Anlass.

In weiterer Folge hält der UFS in dieser 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 Unterscheid von fallweise) zurückzulegenden Strecke, aber auch dem Verhältnis zwischen täglicher Gesamtwegzeit und täglicher (Normal-) Arbeitszeit eine wesentliche Bedeutung zu. Eine Wegzeit von täglich drei Stunden zur Verrichtung einer Arbeitszeit von acht Stunden stellt hier zweifellos einen realistischen Grenzwert dar. Auch unter diesem Aspekt zeigt sich, dass die Beurteilung einer zumutbaren Dauer für den täglichen Weg zur Arbeit eine einheitliche Grenze für alle (vollzeitbeschäftigten) Dienstnehmer verlangt.

Einen Blick auf das Verhältnis zwischen der täglichen Wegzeit und der Tagesarbeitszeit zu werfen, legt nicht nur das Urteil gerecht und billig denkender Menschen nahe. Der Aspekt findet sich etwa seit einiger Zeit im Bereich des Arbeitslosenversicherungsrechts. Auch hier geht der Gesetzgeber im Übrigen von einem einheitlichen, entfernungsunabhängigen Zumutbarkeitsbegriff für die regelmäßige Wegzeit zur Arbeitsstelle aus.

Nachdem bis 2004 die Wegzeit zum Dienort kein Kriterium für die Zumutbarkeit der Annahme einer angebotenen Arbeitsstelle gewesen war, bezieht § 9 Abs. 2 Arbeitslosenver-

sicherungsgesetz 1977 (AIVG) seit dem Arbeitsmarktreformgesetz 2004 (BGBl. I Nr.77/2004) diesen Aspekt mit ein. In der dzt. geltenden Fassung des BGBl I Nr. 104/2007 lautet die entsprechende Bestimmung:

Die zumutbare tägliche Wegzeit für Hin- und Rückweg beträgt jedenfalls eineinhalb Stunden und bei einer Vollzeitbeschäftigung jedenfalls zwei Stunden. Wesentlich darüber liegende Wegzeiten sind nur unter besonderen Umständen, insbesondere wenn am Wohnort lebende Personen üblicher Weise eine längere Wegzeit zum Arbeitsplatz zurückzulegen haben oder besonders günstige Arbeitsbedingungen geboten werden, zumutbar.

Den Gesetzesmaterialien zum Arbeitsmarktreformgesetz 2004 ist zu entnehmen:

Im Hinblick auf die unterschiedlichen regionalen und persönlichen Umstände soll von der starren Festlegung einer Grenze im Gesetz abgesehen werden. Die Beurteilung der Angemessenheit der Wegzeit soll unter Berücksichtigung des Verhältnisses zwischen der Wegzeit und der durchschnittlichen täglichen Normalarbeitszeit erfolgen. Als durchschnittliche tägliche Wegzeit soll die in der Regel täglich zurück zu legende Wegzeit gelten. Die Wegzeit (von der Wohnung zum Arbeitsplatz und zurück) soll im Allgemeinen ein Viertel der durchschnittlichen täglichen Normalarbeitszeit nicht wesentlich überschreiten. Bei unterschiedlicher Verteilung der Wochenarbeitszeit ist auf die durchschnittliche Arbeitszeit an den Beschäftigungstagen abzustellen. Wenn die Wegzeit, etwa auf Grund der Fahrpläne der öffentlichen Verkehrsmittel, geringfügig (zB eine Viertelstunde) über der Richtwertzeit liegt, wird die Angemessenheit noch nicht in Frage zu stellen sein. Da die Kollektivverträge zum Teil unterschiedliche, von der gesetzlichen Normalarbeitszeit abweichende, Normalarbeitszeiten vorsehen (zB 37,5 oder 38,5 Stunden) wird, um aufwändige Nachforschungen und Streitigkeiten zu vermeiden, im Sinne einer praktikablen Lösung klar gestellt, dass zwei Stunden Wegzeit täglich bei einer Vollzeitbeschäftigung immer zumutbar sind. Eine wesentlich längere Wegzeit, also zB drei Stunden bei einer täglichen Arbeitszeit von acht Stunden, soll nur bei Vorliegen besonderer Umstände zumutbar sein (464 BlgNR XXII. GP, 4).

Zwar vermögen die Überlegungen des Gesetzgebers zu Normen anderer Rechtsgebiete keine Verbindlichkeit für den Bereich des § 16 Abs.1 Z.6 EStG zu schaffen, doch lassen sich aus Sicht des UFS daraus, in Hinblick auf die Vergleichbarkeit der betroffenen Sachverhalte (zumutbare tägliche Wegzeit zum Dienstort) doch zumindest Anhaltspunkte für eine sachgerechte Lösung des unbestimmten Gesetzesbegriffs der "Unzumutbarkeit" im Bereich des Pendlerpauschales finden.

Wenn der Gesetzgeber beim Arbeitslosenversicherungsrecht im Jahr 2004 eine tägliche Wegzeit von drei Stunden bei einer Vollzeitbeschäftigung generell nur mehr bei Vorliegen besonderer Umstände für zumutbar erachtet hat, so erscheint es jedenfalls verfehlt, dem ESt-Gesetzgeber des Jahres 1988, als die Mobilität auf dem Arbeitsmarkt im Vergleich zu 2004 noch merklich weniger ausgeprägt war, für den Bereich des § 16 Abs.1 Z.6 EStG die Vorstellung einer allgemein zumutbaren, regelmäßigen Wegzeit von spürbar mehr als drei Stunden (2 x 90 Minuten) zu unterstellen.

Der UFS versteht die in den Amtlichen Erläuterungen zu § 16 Abs.1 Z.6 EStG angeführte Wegzeit von 90 Minuten je Fahrtrichtung daher in Bezug auf Vollzeitbeschäftigungsverhältnisse als Richtwert für eine generelle Zumutbarkeitsobergrenze bei der täglichen/regelmäßigen Wegzeit zum/vom Dienstort..."

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.

Gerade der vorliegende Fall mit einer Tagesarbeitszeit von fünf Stunden zeigt, dass nach der Verwaltungspraxis die Bw. mehr Zeit für ihren Arbeitsweg aufbringen müsste als überhaupt ihrer Tagesarbeitszeit entspricht, um in den Genuss des „großen“ Pendlerpauschales zu kommen. Dies kann nicht im Sinne des Gesetzes sein.

In diesem Zusammenhang ist auch darauf zu verweisen, dass – wie festgestellt (Punkt 2) – ein Pendler in Niederösterreich durchschnittlich $\frac{1}{2}$ Stunde je Richtung für seinen Arbeitsweg von durchschnittlich 20,9 km aufwenden muss. Dies entspricht bei einer Normalarbeitszeit von 8 Stunden 12,5 % der Normalarbeitszeit. Hält man einen Arbeitsweg von $\frac{1}{4}$ der Normalarbeitszeit bei Vollzeitbeschäftigung zumutbar (vgl. § 9 Abs. 2 ALVG), ergibt dies einen doppelt so langen, einstündigen Arbeitsweg. Bei Teilzeitbeschäftigung – wie hier - zieht § 9 Abs. 2 ALVG i. d. g. F. die Grenze grundsätzlich bereits bei einer $\frac{3}{4}$ Stunde (nach der Fassung BGBl. I Nr. 77/2004, die den heutigen letzten Satz des § 9 Abs. 2 ALVG noch nicht enthielt: bei einer Stunde, siehe VwGH 19. 9. 2007, 2006/08/0157) Arbeitsweg je Richtung: Die Bw. würde selbst mit „Park and Ride“ dagegen mehr als die doppelte der vom ALVG als zumutbar erachteten Zeit benötigen.

Die vom UFS in seinen Entscheidungen UFS 23. 12. 2008, RV/0031-G/08, und UFS 14. 4. 2010, RV/0311-G/08, herangezogene Zumutbarkeitsgrenze von $1 \frac{1}{2}$ Stunden entspricht der dreifachen durchschnittlichen Pendelzeit und soll eine derartige Wegzeit etwa nach den Materialien zum Arbeitsmarktreformgesetz 2004 nur bei „Vorliegen besonderer Umstände zumutbar“ sein. Dagegen hält die Verwaltungspraxis bei einem Arbeitsweg von über 20 km (entspricht dem durchschnittlichen Arbeitsweg beim Pendeln) eine Wegzeit von zwei Stunden, also dem Vierfachen der durchschnittlichen Pendelzeit für einen derartigen Arbeitsweg (und bei einem Arbeitsweg von über 40 km eine Wegzeit von zweieinhalb Stunden, also dem fünf-fachen der durchschnittlichen Pendelzeit), noch für zumutbar.

Darüber hinaus haben – siehe auch hierzu die getroffenen Feststellungen (Punkt 2) – nach den letzten statistischen Daten 540.021 von insgesamt 603.387 Auspendlern in Niederösterreich, deren Arbeitswegzeit bekannt ist, einen Arbeitsweg, der in bis zu einer Stunde je Richtung zurückgelegt werden kann. Über 89 % aller Pendler in diesem Bundesland benötigen also weniger als eine Stunde, um zur Arbeit zu kommen. Nur rund 11 % haben eine Wegzeit von mehr als einer Stunde, wobei statistische Daten für eine weitere Aufschlüsselung nicht ersichtlich sind. Von den Auspendlern im Wohnbezirk der Bw. benötigten im übrigen nur 9 %

länger als eine Stunde für ihren Arbeitsweg (Volkszählung 2001 Hauptergebnisse II Niederösterreich, Statistik Austria 2004, 311).

Da viele Niederösterreicher nach Wien pendeln, liegt der Anteil der Erwerbstätigen mit Wegzeiten von jeweils mehr als einer Stunde in diesem Bundesland weit über dem Österreichschnitt (5,1%) und wird nur noch von den burgenländischen Pendlern (11,4% mit jeweils mehr als einer Stunde Wegzeit) übertroffen (Volkszählung 2001 Hauptergebnisse II Niederösterreich, Statistik Austria 2004, 23). Österreichweit benötigen somit fast 95% aller Pendler weniger als eine Stunde für ihren Weg zur Arbeit.

Auch hieraus ergibt sich, dass eine Wegzeit für den Arbeitsweg von 1 ½ Stunden je Richtung bereits außergewöhnlich lang ist.

Eine darüber regelmäßig (an der überwiegenden Zahl der Arbeitstage) hinausgehende Wegzeit – also mehr als drei Stunden für den Hin- und Rückweg - ist daher im Allgemeinen nicht zumutbar, auch wenn auf Grund des fehlenden adäquaten Arbeitsplatzangebots in der näheren Wohnumgebung oder im gesamten Bundesland (in Niederösterreich wohnen 700.500 Erwerbstätige, das Bundesland verfügt aber nur über 595.000 Arbeitsplätze; Volkszählung 2001 Hauptergebnisse II Niederösterreich, Statistik Austria 2004, 23) Menschen – wie hier die Bw. - gezwungen sind, eine noch längere Wegzeit in Kauf nehmen zu müssen.

Hierbei hält der erkennende Senat eine Gesamtbetrachtung der Tageswegzeit gegenüber einer isolierten Betrachtung jeweils des Hin- und des Rückweges für sachgerechter, da auf diese Weise ein allfälliger längerer Weg in eine Richtung durch einen allfällig kürzeren Weg in die andere Richtung ausgeglichen werden kann.

Schließlich ist darauf zu verweisen, dass bei Vollzeitbeschäftigten zwar die Normalarbeitszeit 8 Stunden am Tag beträgt (§ 3 AZG), Kollektivvertrag oder Betriebsvereinbarung aber eine tägliche Normalarbeitszeit von bis zu 10 Stunden vorsehen können (§ 4 AZG, vgl. Drs, Arbeits- und Sozialrecht [2009], 109 ff.). Außerdem ist nach § 11 AZG mindestens eine halbstündige Ruhepause einzuhalten, wobei in den Betrieben häufig längere (unbezahlte) Mittagspausen vorgesehen sind.

Nun hat arbeitsrechtlich zwischen zwei Tagesarbeitszeiten grundsätzlich eine tägliche Mindestruhezeit von 11 Stunden zu liegen (§ 12 AZG), damit sich der Arbeitnehmer auch entsprechend erholen kann. Legt man dies auf die steuerliche Zumutbarkeit um und geht davon aus, dass dem Arbeitnehmer wenigstens 11 Stunden geschlossen zur Regenerierung und für sein Privatleben verbleiben sollten, so läge Unzumutbarkeit jedenfalls beim Überschreiten der Summe aus Arbeitswegzeit und der im Betrieb (am Arbeitsort) zu verbringenden Zeit von 13 Stunden vor.

Schon bei einer Normalarbeitszeit von 8 Stunden am Tag kann unter Einschluss (bloß) der gesetzlich vorgeschriebenen Mindestpause von einer halben Stunde ein Arbeitnehmer nach der Verwaltungspraxis länger als 13 Stunden am Tag ($2\frac{1}{2}$ Stunden + $8\frac{1}{2}$ Stunden + $2\frac{1}{2}$ Stunden) auf Grund seiner Arbeit von zu Hause weg sein, ohne dass dies unzumutbar sein soll. Bei erweiterter Normalarbeitszeit, bei längeren Pausen, bei Vor- und Nachläufen (etwa Umkleiden des Arbeitnehmers vor Arbeitsbeginn und nach Arbeitsende) wären nach der Verwaltungspraxis noch längere Abwesenheitszeiten zumutbar.

Auch dies kann nicht im Sinn des Gesetzes sein.

Ergänzend ist noch auf die Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl. Nr. 624/1995, i. d. g. F zu verweisen, wonach die tägliche Hin- und Rückfahrt (auch für junge Erwachsene) zum und vom Ausbildungsort zeitlich noch zumutbar ist, wenn die tägliche Fahrzeit zum und vom Studienort – nach den Grundsätzen des § 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992, BGBl. Nr. 305 - unter Benützung der günstigsten öffentlichen Verkehrsmittel nicht mehr als je eine Stunde beträgt. Unter Einrechnung der bei dieser Berechnung außer Acht zu lassenden innerörtlichen Verkehrswege (vgl. etwa Wanke in Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke [Hrsg.], MSA EStG [1. 6. 2009], § 34 Anm. 72; VwGH 27. 8. 2008, 2006/15/0114) ergibt sich auch hier in der Praxis meist eine Höchstwegzeit von etwa $1\frac{1}{2}$ Stunden, die als zumutbar angesehen wird (allerdings geht der VwGH - VwGH 8. 7. 2009, 2007/15/0306 – in Bezug auf § 34 Abs. 8 EStG 1988 von einer abstrakten typisierenden Betrachtungsweise losgelöst von den konkret verwendbaren Verkehrsverbindungen aus, die nicht auf das Pendlerpauschale übertragbar ist).“

Diese vom Senat getroffenen Überlegungen treffen auch für Herrn A im gegenständlichen Fall zu.

Der Berufungswerber benötigt selbst ohne Vorlauf- oder Nachlaufzeiten bei der Kombination öffentlichem Verkehrsmittel mit Pkw eine Mindestzeit von 93 Minuten in eine Richtung und 98 Minuten retour, sodass seine Gesamtwegzeit mindestens 191 Minuten somit 3 Stunden und 11 Minuten beträgt. Mit dieser Gesamtzeit überschreitet der Berufungswerber deutlich die vom Senat als maximal zumutbare Gesamtwegzeit festgestellte Dauer von 3 Stunden.

Für den Berufungswerber ist daher ein Arbeitsweg selbst bei Nutzung von Park and Ride und überwiegender Verwendung von Massenverkehrsmittel von insgesamt rund 4 Stunden (inklusive von Vorlauf- und Nachlaufzeiten) je Arbeitstag (siehe obige Berechnungen) als unzumutbar zu beurteilen.

Es steht Herrn A daher das „große“ Pendlerpauschale im Betrag von € 3.151,50 zu und ist der Berufung stattzugeben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 24. August 2010