

IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache A gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 des FA B, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber, nunmehr Beschwerdeführer (Bf) hat in der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2011 das Pendlerpauschale in Höhe von 2.568,-- Euro geltend gemacht und in einer Begründung dazu Folgendes ausgeführt:

Von seiner Wohnung im Ortsteil C bei D zur Arbeitsstätte nach E (kürzeste Entfernung 50 km) sei bei Verwendung eines öffentlichen Verkehrsmittels für die einfache Wegstrecke ein Zeitaufwand von 120 Minuten erforderlich, sodass die nach der Rechtsprechung generell zumutbare Gesamtdauer des täglichen Arbeitsweges von 3 Stunden (Hin- und Rückweg zusammengerechnet) bei weitem überschritten werde. (Vgl. UFS vom 14.4.2010, RV/0311-G/08, UFS vom 28.4.2010, RV/3242-W/09, und UFS vom 24.6.2010, RV/1060-W/10). Ebenso überschreite die Wegzeit die nach dem Arbeitslosenversicherungsgesetz zumutbare Dauer für Hin- und Rückfahrt (§ 9 Abs. 2 AIVG) wesentlich, was bei der Auslegung des Gesetzesbegriffs der Unzumutbarkeit auch im Bereich des § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG 1988 zu einer sachgerechten Lösung führe. Weiters führe sein Beschäftigungsausmaß (vollzeitbeschäftigt mit 38,5 Wochenstunden und einem monatlichen Überstundenpauschale von 25 Stunden) unter Berücksichtigung einer (unbezahlten) Mittagspause von mindestens einer halben Stunde täglich (§ 11 Abs. 1 AZG) dazu, dass bei Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels die gesetzlich geregelte Mindestruhezeit zwischen zwei Tagesarbeitszeiten von 11 Stunden (§ 12 Abs. 1 AZG) in der Regel nicht eingehalten werden könne. Dazu komme, dass der Bf mit Wirkung 1.7.2011 von seinem Dienstgeber (F) zum Leiter der Abteilung G mit 19 Mitarbeitern

bestellt worden sei, die auf 2 Dienstorte in E (H und J (K) aufgeteilt seien. Als Mitarbeiter der 2. Ebene seien von ihm in dieser Funktion vermehrt Termine und Veranstaltungen außerhalb der gewöhnlichen Arbeitszeiten und auch außerhalb der Betriebszeiten öffentlicher Verkehrsmittel mit entsprechenden Vor- und Nachbereitungen wahrzunehmen. Insgesamt sei dem Bf daher die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels (zumindest überwiegend und hinsichtlich der halben Fahrtstrecke) nicht möglich bzw. nicht zumutbar, sodass die Voraussetzungen für die Gewährung des großen Pendlerpauschales im Sinne des § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG 1988 als Werbungskosten gegeben seien.

Im Einkommensteuerbescheid 2011 vom 7.2.2013 ist das geltend gemachte große Pendlerpauschale mit nachstehender Begründung nicht anerkannt worden:

Betrage die Wegzeit für die einfache Wegstrecke mit dem Massenbeförderungsmittel mehr als 90 Minuten aber nicht mehr als 2,5 Stunden, sei die Benützung des Massenbeförderungsmittels zumutbar, wenn die Wegzeit für die einfache Wegstrecke mit dem Massenbeförderungsmittel höchstens dreimal so lange dauere als die Fahrzeit mit dem Kfz (vgl. VwGH vom 24.9.2008, 2006/15/0001, UFS vom 30.8.2010, RV/0223-G/09, und UFS vom 4.4.2011, RV/0076-F/11).

Die dagegen eingebrachte Berufung, nunmehr Beschwerde, vom 28.2.2013 ist im Wesentlichen wie folgt begründet worden:

Der gegenständliche Einkommensteuerbescheid 2011 werde insofern angefochten als lediglich das vom Dienstgeber des Bf bereits berücksichtigte kleine Pendlerpauschale in Höhe von 1.356,-- Euro zuerkannt worden sei und das geltend gemachte große Pendlerpauschale ab 40 km in Höhe von 2.568,-- Euro nicht gewährt worden sei. Die Begründung des Finanzamtes sei unrichtig und die zitierten Entscheidungen auf den Fall des Bf nicht anwendbar. Im zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes sei offen geblieben, ob eine einfache Wegzeit von mehr als 90 Minuten (für die Hin- und Rückfahrt also mehr als 3 Stunden) zumutbar sei oder nicht. Zu den vom Finanzamt zitierten Entscheidungen des unabhängigen Finanzsenates werde ua. darauf hingewiesen, dass die vom Bf zitierten Berufungsentscheidungen jüngeren Datums seien und sich die Rechtsprechung weiter entwickelt habe.

Es sei aus der Sicht des Bf zwar richtig, dass nach den LStR 2002, Rz 255, von der im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2011 angeführten Unzumutbarkeitsregelung auszugehen sei. Der unabhängige Finanzsenat, der an die LStR nicht gebunden sei, habe aber in jüngerer Zeit in einer Reihe von Entscheidungen die Ansicht vertreten, eine Gesamtwegzeit (hin und zurück) von mehr als 3 Stunden sei in der Regel nicht mehr zumutbar; dies insbesondere deshalb, da Zeitspannen von mehr als 90 Minuten je Fahrtrichtung einer gesetzlichen Grundlage entbehren würden.

„Zumutbarkeit“ bzw. „Unzumutbarkeit“ sei ein unbestimmter Gesetzesbegriff, der durch die juristische Auslegung zu konkretisieren sei, da dem Gesetz nicht zu entnehmen sei, was darunter zu verstehen sei. Nachdem die Ermittlung der Gesamtwegzeit stets mit Unschärfen verbunden sei (verkehrsbedingte Zeiten für Autofahrten und

Parkplatzsuche, unterschiedliche Fußwege und Wartezeiten, Unpünktlichkeit der öffentlichen Verkehrsmittel etc.) könnten die von der Verwaltungspraxis genannten Zeiten nicht im mathematischen Sinn verstanden werden, sondern sei jeweils auf die Umstände des Einzelfalls abzustellen. Zuletzt habe der unabhängige Finanzsenat in mehreren Entscheidungen die Ansicht vertreten, dass eine Wegzeit von 90 Minuten in eine Richtung (unabhängig von der Wegstrecke) allgemein als Zumutbarkeitsgrenze anzunehmen sei (vgl. UFS vom 11.5.2007, RV/0285-F/07, UFS vom 23.12.2008, RV/0031-G/08, UFS vom 24.4.2009, RV/0090-F/09, UFS vom 14.4.2010, RV/0311-G/08, UFS vom 24.6.2010, RV/1060-W/10, UFS vom 19.4.2012, RV/0503-F/10, VWGH vom 28.10.2008, 2006/15/0319).

Eine Wegzeit umfasse die Zeit vom Verlassen der Wohnung bis zum Arbeitsbeginn oder vom Verlassen der Arbeitsstätte bis zur Ankunft in der Wohnung, also Geh-, Fahr- und Wartezeiten. Darüber hinaus sei bei mehreren öffentlichen Verkehrsmitteln vom schnellsten auszugehen und eine optimale Kombination zwischen Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel zu unterstellen.

Eine Anwendung dieser Grundsätze führe im Fall des Bf dazu, dass die tägliche Gesamtwegzeit von 3 Stunden deutlich überschritten werde. Die Wegstrecke von der Wohnung zur Arbeitsstätte (kürzeste Entfernung: 50,2 km) sei unter optimaler Kombination von Individualverkehrs- und Massenbeförderungsmittel wie folgt zurückzulegen: Vom Wohnort in L, fahre der Bf mit dem PKW nach M, parke dort das Auto, steige am Bahnhof in den Postbus ein und fahre mit der Linie 150 (Eilkurs) nach E bis zur Haltestelle N. Von dort gehe er zu Fuß zu seiner Arbeitsstätte in O. Die Gesamtwegzeit für die einfache Wegstrecke betrage bei optimaler Kombination durchschnittlich 106 Minuten. Eine ausschließliche Benützung öffentlicher Verkehrsmittel (Postbus mit Umsteigen in M) würde für eine einfache Wegstrecke zu einer Wegzeit von durchschnittlich 117 Minuten führen. Bei einer vollständigen Zurücklegung mit dem PKW betrage die Wegzeit 61 Minuten. Mit dem öffentlichen Verkehrsmittel werde also zwar die dreifache Wegzeit nicht erreicht, wohl aber sei die allgemein zumutbare Wegzeit von 90 Minuten für die einfache Wegstrecke (für die Hin- und Rückfahrt als 3 Stunden) bei weitem überschritten. Dabei sei noch zu berücksichtigen, dass nach den Erfahrungen des täglichen Lebens besonders in den Morgen- und späten Nachmittagsstunden die Stadtein- und –ausfahrten in E ein besonders hohes Verkehrsaufkommen verzeichnen würden, was zu zeitlichen Verzögerungen führe und die Wegzeiten verlängere. Außerdem würden die Zeiten der Parkplatzsuche und der Fußwege variieren. Und nachdem der Bf morgens bei der ersten Haltestelle in P einsteigen müsse und der Postbus manchmal zu früh wegfare, müsse der Bf sein Haus früher verlassen. Ein vergleichbarer Sachverhalt sei der Entscheidung des UFS vom 21.6.2011, RV/0920-W/11, zugrunde gelegen.

Auch nach dem Studienförderungsgesetz sei eine Fahrzeit von mehr als je 1 Stunde zum und vom Studienort unter Benützung der günstigsten öffentlichen Verkehrsmittel keinesfalls mehr zumutbar (§ 26 Abs. 3 StudFG) und der Bundesminister für Wissenschaft und Forschung habe im Einvernehmen mit dem Bundesminister für Finanzen gemäß §

26 Abs. 3 StudFG verordnet, dass die tägliche Hin- und Rückfahrt von M zum und vom Studienort E zeitlich nicht mehr zumutbar sei und damit auch nicht mehr nach S, da für den Bf E nur über M erreichbar gewesen sei.

Seine tägliche Wegzeit überschreite auch die nach dem Arbeitslosenversicherungsgesetz 1977 zumutbare Dauer für Hin- und Rückfahrt (§ 9 Abs. 2 AIVG) wesentlich, was bei der Auslegung des Gesetzesbegriffs der „Unzumutbarkeit“ auch im Bereich des § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG 1988 zu einer sachgerechten Lösung führe (zB UFS vom 24.8.2010, RV/3242-W/09)

Der Dienstgeber des Bf erwarte von ihm als Führungskraft und Mitarbeiter der 2. Ebene, dass er zumindest überwiegend um 08:00 Uhr im Büro sei und bis 18:00 Uhr abends Dienst verrichte. Deshalb müsste der Bf bei Verwendung des öffentlichen Massenbeförderungsmittels (Postbus) in der Regel um 05:40 Uhr die Wohnung verlassen und würde erst um 19:56 Uhr nach Hause kommen. Unter Berücksichtigung einer (unbezahlten) Mittagspause von mindestens einer halben Stunde täglich (§ 11 Abs. 1 AZG) führe das Beschäftigungsausmaß also dazu, dass auch bei einer optimalen Kombination von Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel die gesetzlich vorgeschriebene Mindestruhezeit zwischen zwei Tagesarbeitszeiten von 11 Stunden (§ 12 Abs. 1 AZG) nicht eingehalten werden könnte. Dies sei nicht im Sinne des Gesetzes. Es sei nicht zulässig, von einer Zumutbarkeit eines Massenbeförderungsmittels auszugehen, wenn dadurch die gesetzliche Mindestruhezeit nicht mehr eingehalten werden könne.

Als Führungskraft und Mitarbeiter der 2. Ebene seien vom Bf sehr häufig Termine und Veranstaltungen außerhalb der Betriebszeiten öffentlicher Verkehrsmittel mit entsprechenden Vor- und Nachbereitungen wahrzunehmen. Der Bf sei also dauernd mit unregelmäßigen Arbeitszeiten konfrontiert.

Insgesamt sei dem Bf daher die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels – zumindest überwiegend - nicht möglich bzw. nicht zumutbar, sodass die Voraussetzungen für die Gewährung des großen Pendlerpauschales im Sinne des § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG 1988 als Werbungskosten gegeben seien.

Ein in der Berufung, nunmehr Beschwerde, erwähntes Berechnungsblatt für Arbeitswegzeit in 2 Varianten ist der Berufung, nunmehr Beschwerde, nicht angeschlossen gewesen.

In einem Vorhalt vom 19.8.2013 hat das Finanzamt Folgendes ausgeführt:

1. Laut der übermittelten Lohnzetteldaten habe der Bf im Jahr 2011 vom Arbeitgeber 2.106,48 Euro steuerfrei ausbezahlt bekommen. Der Bf werde ersucht, eine Kopie der dem Arbeitgeber vorgelegten, vollständigen Abrechnungen vorzulegen.
2. In der Berufung führe der Bf an, dass er unregelmäßige Arbeitszeiten habe. Der Bf werde ersucht, die Angaben entsprechend zu belegen.
3. An welchen Tagen würde der Bf in die Filiale in J fahren, und von wann bis wann würde er dort arbeiten?

4. Der Bf werde zudem ersucht, alle Belege bzw. Angaben für das Streitjahr 2011 durch den Arbeitgeber bestätigen zu lassen.

5. Der Bf möge auch das Berechnungsblatt für die Arbeitswegzeit vorlegen.

In Beantwortung dieses Vorhaltes hat der Bf mit Schriftsatz vom 26.8.2013 Folgendes mitgeteilt:

1. In der Anlage würden eine Aufstellung der im Jahr 2011 vom Arbeitgeber steuerfrei ausbezahlten Tages- und Kilometergelder über insgesamt 2.106,48 Euro sowie die der Aufstellung zugrundeliegenden Reisekosten- und Kilometergeldabrechnungen übermittelt werden.

2. Der Beleg für die unregelmäßigen Arbeitszeiten erfolge in der Form, dass der Arbeitgeber die Richtigkeit seiner Angaben durch Unterfertigung der Berufungsschrift des Bf unterzeichne.

3. Drei Mitarbeiter der Abteilung des Bf seien in der Geschäftsstelle J stationiert. Diese würden das gesamte Segment der Sanierung und Rechtsverfolgung von Privatkunden mit eigenem Pouvoir bearbeiten. Der Bf sei keinen fixen Tag in J und verbringe dort auch keine geregelten Arbeitszeiten. Als Führungskraft sei er jedoch verpflichtet, seine Mitarbeiter in regelmäßigen Abständen zu besuchen und zu kontrollieren. Außerdem fahre er nach J, wenn komplizierte Fälle zu besprechen seien, schwierige Kundentermine anstünden, Pouvoirentscheidungen zu treffen seien oder wesentliche Informationen/Veränderungen zu kommunizieren seien und eine edv-mäßige Abwicklung bzw. eine Anreise der Mitarbeiter in E nicht zweckmäßig erscheine.

4. Der Arbeitgeber des Bf, die F, bestätige die Richtigkeit seiner Angaben durch Unterfertigung seiner Berufungsschrift vom 28.2.2013.

5. Das der Berufung beigeschlossene Berechnungsblatt werde nochmals vorgelegt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 10.10.2013 ist die Berufung, nunmehr Beschwerde, mit nachstehender Begründung abgewiesen worden:

Laut Google-Maps betrage die Fahrzeit mit dem Auto für die Wegstrecke zwischen Wohnung und Dienstort 55 Minuten (für 50,1 km). Werde das öffentliche Verkehrsmittel benutzt, dann errechne sich die Gesamtfahrzeit bei der Hinfahrt wie folgt:

Mit dem Auto von der Wohnung bis zum Busbahnhof M	11 min
Umsteigen in den Bus	07 min
Mit dem Postbus von M nach E – N (06:31-07:23)	52 min
Fußweg bis zur Arbeitsstelle (ca. 170 m)	05 min
Gesamt	75 min

Für die Rückfahrt gelte Folgendes:

Fußweg bis zur Bushaltestelle (ca. 170 m)	05 min
N- E bis Busbahnhof M (18:24 – 19:26)	62 min
Umsteigen in das Auto	07 min
Busbahnhof in M bis Wohnung	11 min
Gesamt	85 min

Rückfahrmöglichkeiten mit dem Postbus bestünden auch um 19:19 Uhr sowie um 20:19 Uhr, sodass der Bf, der als leitender Angestellter keine fixen bzw. regelmäßigen Arbeitszeiten habe, (an den überwiegenden Tagen im Monat) auch bei längeren oder unregelmäßigen Arbeitszeiten die öffentlichen Verkehrsmittel benützen könne.

Was unter dem Begriff „Zumutbarkeit“ im Sinne des § 16 Abs. 1 Z. 6 lit. c EStG 1988 zu verstehen sei, werde im Gesetzestext nicht definiert. Aus § 16 Abs. 1 Z. 6 lit. a und b EStG 1988 ergebe sich jedoch, dass der Gesetzgeber des EStG grundsätzlich für Fahrten des Dienstnehmers zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nicht den Individualverkehr und die Benützung eines Kfz, sondern die Benützung eines Massenbeförderungsmittels steuerlich berücksichtigt wissen wolle. Nur wenn die Benützung eines Massenbeförderungsmittels nicht möglich oder nicht zumutbar sei, könnten im Wege der Pauschalbeträge nach § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG 1988 Kosten des Individualverkehrs geltend gemacht werden. Aus den amtlichen Erläuterungen zu § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG 1988 gehe hervor, dass der Gesetzgeber bei der Schaffung der Pendlerpauschale-Regelung offenkundig davon ausgegangen sei, dass die Zumutbarkeitsobergrenze mit steigender Entfernung ebenfalls ansteige, wobei 90 Minuten Gesamtfahrzeit für den Nahbereich von 25 km jedenfalls als noch zumutbar erachtet würden.

Wenngleich sich die jüngere Spruchpraxis des unabhängigen Finanzsenates zum Thema Pendlerpauschale uneinheitlich darstelle, so sei beispielsweise in der Berufungsentscheidung vom 12.1.2011, RV/0159-W/10, eine Wegzeit von 2,5 Stunden bei einer einfachen Wegstrecke ab 40 km noch als zumutbar erachtet worden.

Im gegenständlichen Fall betrage die Gesamtfahrzeit für die zurückzulegende Wegstrecke von 50,1 km – bei optimaler Kombination von Massenbeförderungsmittel und Individualverkehr – weniger als 90 Minuten. Der Bf sei somit nur 30 Minuten länger unterwegs (= ca. 1,5 mal so lange) als bei der Fahrt mit dem eigenen Auto bis zur Arbeitsstelle (= 55 Minuten). Damit sei ihm die Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels jedenfalls zumutbar. Dies stehe auch im Einklang mit den amtlichen Erläuterungen zu § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG 1988.

Dagegen hat der Bf einen Antrag auf Vorlage der Berufung, nunmehr Beschwerde, an den unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt und ergänzend Folgendes ausgeführt:

Die Behauptung, dass die Gesamtwegzeit für die zurückzulegende einfache Wegstrecke von 50,1 km weniger als 90 Minuten betrage, sei schlachtweg falsch. Die vom Finanzamt angenommenen Gesamtwegzeiten von 75 Minuten (Hinfahrt) bzw. 85 Minuten (Rückfahrt) seien unrichtig und könnten selbst bei einer idealen Kombination von Individualverkehrs- und Massenbeförderungsmittel an keinem einzigen Tag des Arbeitsjahres erreicht werden. Selbst bei Verwendung des von der Behörde angenommenen schnellsten Postbusses um 06:31 Uhr (Eilkurs-Abfahrt von M-Busbahnhof) benötige der Bf für die Hinfahrt eine Gesamtwegzeit von mindestens 95 Minuten, wie aus der beiliegenden Detailaufstellung ersichtlich sei. Dabei sei zu berücksichtigen, dass dieser (von T kommende) Postbus nur an Schultagen verkehre und ab M so voll sei, dass man in der Regel keinen Platz bekomme, weshalb eine Benützung des ab M verkehrenden Postbusses um 06:15 Uhr geboten sei. Somit errechne sich für die Hinfahrt eine Gesamtwegzeit von mindestens 101 Minuten. Für die Rückfahrt betrage die Gesamtwegzeit mindestens 103 Minuten. Für die Autofahrt von zu Hause nach M habe der Bf den Routenplaner ViaMichelin verwendet, der auch vom unabhängigen Finanzsenat immer wieder zur Wegzeitberechnung herangezogen werde und viel eher der Realität entspreche als der in der Berufungsvorentscheidung zitierte Routenplaner Google-Maps. Bei einer Kombination von Individual- und Massenverkehrsmittel könne der Bf seinen PKW bei einem Arbeitskollegen in M/Sportplatzstraße gesichert abstellen, sodass die angenommenen Fußwegzeiten äußerst knapp bemessen seien. Die starke Frequenz der X Bundesstraße B xyz (insbesondere in den Morgen- und späten Nachmittagsstunden) und die damit verbundenen täglichen Verspätungen der Busverbindungen würden in der Regel zu einer deutlichen Überschreitung der fahrplan- und routenplanmäßigen Wegzeiten führen. Nach den Erfahrungen des täglichen Lebens betrage die Gesamtwegzeit bei einer Kombination mehrerer Verkehrsmittel deutlich mehr als 3 Stunden, nämlich mindestens 101 Minuten für die Hinfahrt und mindestens 103 Minuten für die Rückfahrt, sodass die zumutbare tägliche Gesamtwegzeit von 3 Stunden deutlich überschritten werde.

Die Entscheidung des unabhängigen Finanzsenates vom 12.1.2011, RV/0159-W/10, nach welcher eine Wegzeit von 2,5 Stunden bei einer einfachen Wegstrecke ab 40 km noch zumutbar sei, sei überholt und durch die neuere Spruchpraxis des unabhängigen Finanzsenates widerlegt (zB UFS vom 19.4.2012, RV/0503-F/10). Die jüngere Judikatur, die eine Gesamtwegzeit von drei Stunden täglich als allgemeine Zumutbarkeitsgrenze annehme, setze sich mit den anderslautenden Ausführungen in den LStR bzw. den amtlichen Erläuterungen jeweils ausführlich auseinander.

Ausdrücklich hingewiesen werde auch auf die Entscheidung des unabhängigen Finanzsenates vom 24.8.2010, RV/3242-W/09, die auf den vorliegenden Sachverhalt übertragbar sei.

Dem Auftrag des Finanzamtes, seine Angaben über die verantwortungsvollen Aufgaben als Abteilungsleiter und die damit verbundene Verpflichtung zur Wahrnehmung zahlreicher Termine und Veranstaltungen außerhalb der gewöhnlichen Arbeitszeiten und auch außerhalb der Betriebszeiten öffentlicher Verkehrsmittel mit entsprechenden Vor- und

Nachbereitungen durch den Dienstgeber bestätigen zu lassen, sei der Bf nachgekommen. Dessen ungeachtet sei die Berufung abgewiesen worden, ohne sich mit den Argumenten des Bf auseinander zu setzen.

Aber selbst bei Anwendung der vom Finanzamt angenommenen Kombination von Individualverkehrs- und Massenbeförderungsmittel müsste sich der Bf gesetzwidrig verhalten: Würde er nämlich die in der Berufungsvorentscheidung angeführten Busverbindungen (06:31 Uhr: Abfahrt mit dem Eilkurs-Postbus von M nach E, 18:24 Uhr: Abfahrt mit dem Postbus von E-N nach M) benützen, müsste der Bf morgens um 06:00 Uhr außer Haus gehen und würde abends um 19:52 Uhr nach Hause kommen. Dies hätte zur Folge, dass er die gesetzlich vorgeschriebene Mindestruhezeit zwischen zwei Tagesarbeitszeiten von 11 Stunden bei weitem nicht einhalten könnte, was gesetzlich nicht zulässig sei. Mit den vom Finanzamt angeführten weiteren Rückfahrmöglichkeiten um 19:19 Uhr bzw. um 20:19 Uhr noch mehr verkürzt werden. Wie bereits ausgeführt betrage sein Beschäftigungsausmaß 100 % zuzüglich 25 Überstunden pro Monat, sodass bei Verwendung eines öffentlichen Verkehrsmittels, für den täglichen Arbeitsweg die gesetzliche Mindestruhezeit nicht eingehalten werden könne. Ein gesetzwidriges Verhalten könne doch nicht zumutbar sein.

Das seit 1.1.2014 anstelle des unabhängigen Finanzsenates zuständige Bundesfinanzgericht hat nach Vorlage der Berufung, nunmehr Beschwerde, einen Vorhalt mit folgenden Fragen an den Bf gerichtet:

- 1.) Welche Normalarbeitszeit habe während des Streitzeitraumes generell im Betrieb des Arbeitgebers bestanden? Habe es unterschiedliche Regelungen für verschiedene Gruppen von Arbeitnehmern gegeben?
- 2.) Habe es generell oder für einzelne Gruppen von Arbeitnehmern eine Gleitzeitregelung gegeben?
- 3.) Laut den Angaben des Bf sei dieser mit 1.7.2011 zum Leiter der Abteilung V bestellt worden. Welche Dienstzeitregelung sei zwischen dem Bf und seinem Arbeitgeber vor dem 1.7.2011 vereinbart worden? Welche Dienstzeitregelung sei für die Zeit ab 1.7.2011 festgelegt worden? Habe für den Bf eine Gleitzeitregelung bestanden? Die entsprechenden Verträge mit den Regelungen der Dienstzeit wären vorzulegen.
- 4.) Der Bf gebe an, dass sein täglicher Dienst überwiegend um 08:00 Uhr begonnen und um 18:00 Uhr geendet habe. Würden diese Angaben über Dienstbeginn und Dienstende für sämtliche Wochentage gelten? Gelte diese Aussage weiters für das gesamte Jahr 2011 oder seien durch die Bestellung zum Leiter der Abteilung V eine Änderung in den täglichen Beginnzeiten und dem täglichen Ende des Arbeitstages eingetreten? Sofern eine Änderung eingetreten sei, wären die genauen Zeiten von Dienstbeginn und – ende vor und nach der Änderung bekannt zu geben.
- 5.) Den Angaben des Bf zufolge habe er ein Überstundenpauschale für 25 Überstunden im Monat bezogen. Gelte diese Aussage für das gesamte Jahr 2011? Wie habe die zeitliche Lagerung dieser Überstunden ausgesehen? Wann seien diese Überstunden im

Jahr 2011 jeweils geleistet worden und welche Vereinbarungen hätten hinsichtlich der Leistung der Überstunden bestanden?

6.) Verfüge der Bf über Zeitaufzeichnungen, Arbeitszeitlisten etc. für das Streitjahr 2011?
Wenn ja, wären diese vorzulegen.

Ergänzend ist in diesem Vorhalt ua. noch Folgendes festgehalten worden:

Es sei auch davon auszugehen, dass an mehr als der Hälfte der tatsächlichen Arbeitstage im jeweiligen Lohnzahlungszeitraum das öffentliche Verkehrsmittel genutzt werden könne.

Unter der Annahme eines Dienstbeginns um ca. 08:00 Uhr und eines Dienstendes um ca. 18:00 Uhr würden sich folgende Wegzeiten bei optimaler Kombination des Individual- und Massenbeförderungsmittels ergeben:

Hinfahrt:	
Autofahrt vom Wohnsitz zum Busbahnhof M	14 Minuten
Umstieg in den Postbus	07 Minuten
Fahrzeit mit Postbus; Abfahrt 06:31, Ankunft 07:23	55 Minuten
Fußweg zur Arbeitsstelle ca. 300 m (lt. Bf)	05 Minuten
gesamte Wegzeit	81 Minuten

Rückfahrt:	
Fußweg bis zur Bushaltestelle ca. 300 m (lt Bf)	05 Minuten
Wartezeit Postbus	05 Minuten
Fahrzeit mit Postbus Abfahrt 18:24, Ankunft 19:26	62 Minuten
Umstieg in das Kfz	07 Minuten
Autofahrt vom Busbahnhof M zum Wohnsitz	14 Minuten
gesamte Wegzeit	93 Minuten

Abschließend ist noch angemerkt worden, dass für den Bf als Leiter der Abteilung V aufgrund des § 1 Abs. 2 Z. 8 AZG die Bestimmung des § 12 AZG keine Gültigkeit habe.

In Beantwortung dieses Vorhaltes hat der Bf Folgendes ausgeführt:

Zu 1.) Im Jahr 2011 habe die wöchentliche Normalarbeitszeit in der F für vollzeitbeschäftigte Mitarbeiter 38,8 Stunden und die tägliche fiktive Normalarbeitszeit 7 Stunden und 42 Minuten betragen. Die Lage der fiktiven Normalarbeitszeit sei je Organisationseinheit festgesetzt gewesen und sei für die Abteilung „W“ und „Recht“ von Montag bis Freitag von 08:00 bis 12:00 Uhr und von 13:03 bis 16:45 Uhr

festgesetzt gewesen. Die Normalarbeitszeit sei im Durchschnitt der Gleitzeitperiode (Durchrechnungszeitraum) zu erbringen gewesen und die Gleitzeitperiode habe für die Mitarbeiter mit Überstundenpauschale 12 Monate (Kalenderjahr) betragen. Für die Ist-Arbeitszeit, also die effektiv geleistete Arbeitszeit seien die Bestimmungen des Arbeitszeitgesetzes zu beachten.

Zu 2.) Im Beschwerdezeitraum 2011 habe es in der F eine generelle Gleitzeitregelung gegeben, wobei die Vertriebsmitarbeiter an die Öffnungszeiten der einzelnen Geschäftsstellen gebunden gewesen seien und auch die Betriebseinheiten dafür zu sorgen gehabt hätten, dass während der Öffnungszeiten der Geschäftsstellen die Erreichbarkeit von Mitarbeitern (je nach Verwendung) gewährleistet gewesen sei.

Zu 3.) Eine spezielle Dienstzeitregelung mit seinem Arbeitgeber habe für den Bf weder vor dem 1.7.2011 noch danach bestanden. Aus Anlass seiner Bestellung zum Leiter der Abteilung V sei es diesbezüglich auch zu keiner Änderung gekommen. Demgemäß könnten auch keine Verträge mit diesbezüglichen Regelungen vorgelegt werden. Hinzuweisen sei jedoch darauf, dass der Bf auch vor dem 1.7.2011 bereits mit einer Leitungsfunktion betraut gewesen sei, nämlich mit der Führung der ausschließlich in E stationierten Gruppe W mit ca. 6 Mitarbeitern.

Zu 4.) Wie bereits unter Punkt 3 dargelegt sei es durch die Bestellung zum Leiter der Abteilung V zu keiner Änderung der mit dem Arbeitgeber vereinbarten Dienstzeitregelung gekommen. Der überwiegende Dienstbeginn gegen 08:00 Uhr und das Ende gegen 18:00 Uhr gelte für sämtliche Wochentage und für das gesamte Jahr 2011.

Zu 5.) Richtig sei, dass der Bf ein Überstundenpauschale von 25 Stunden pro Monat habe und damit sämtliche Mehrarbeitsleistungen abgegolten seien. Eine Überprüfung seiner Gehaltszettel habe jedoch ergeben, dass er dieses Überstundenpauschale erst seit 1.7.2012 habe und davor (und sohin auch für das gesamte Jahr 2011) eine Überstundenpauschale von 15 Überstunden vereinbart gewesen sei. Dies könne den Lohnabrechnungen entnommen werden, die dem Finanzamt vorlägen und bei Bedarf nochmals in Kopie übermittelt würden. Eine besondere Vereinbarung zur Leistung der Überstunden habe nicht bestanden. Überstunden würden nach Bedarf geleistet werden.

Zu 6.) Für das Beschwerdejahr 2011 habe der Bf keine konkreten Arbeitsaufzeichnungen mehr.

Pendlerverordnung BGBl II Nr. 276/2013:

Bei der Beurteilung der Zumutbarkeit der Benützung eines Massenverkehrsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte im überwiegenden Lohnzahlungszeitraum sei auch auf § 2 („Zumutbarkeit und Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels“) der Verordnung der Bundesministerin für Finanzen über die Kriterien zur Ermittlung des Pendlerpauschales und des Pendlereuros, zur Einrichtung eines Pendlerrechners und zum Vorliegen eines Familienwohnsitzes (Pendlerverordnung, BGBl II Nr. 276/2013) zu verweisen. Zwar sei diese Verordnung grundsätzlich erst bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2014 bzw. für Lohnzahlungszeiträume, die nach dem

31.12.2013, enden würden, anzuwenden, jedoch könnten die darin getroffenen normativen Aussagen auch für die Beurteilung bereits vergangener Zeiträume herangezogen werden (UFS Wien, RV/2367-W/13). Der Ausdruck des ermittelten Ergebnisses des Pendlerrechners gelte als amtlicher Vordruck im Sinne des § 16 Abs. 1 Z. 6 lit. g EStG 1988.

Der Pendlerrechner belege, dass für die Wegstrecke L – O die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels unzumutbar sei und zwar unabhängig davon, welche Zeiten man für Arbeitsbeginn und Arbeitsende erfasse. Ein Ausdruck werde zum Beweis seines Vorbringens vorgelegt. Nach den Richtlinien des Finanzministeriums diene das Ergebnis des Pendlerrechners als rechtsverbindliche Grundlage für die Inanspruchnahme des Pendlerpauschales und des Pendlereuros. Die Angaben des Bf würden sohin auch vom rechtverbindlichen Pendlerrechner des Finanzministeriums bestätigt werden, der nach der Rechtsprechung auch für vergangene Lohnzahlungszeiträume herangezogen werden könne.

Leitender Angestellter:

Zuletzt sei noch darauf hingewiesen, dass das Arbeitszeitgesetz für den Bf als Leiter der Abteilung V sehr wohl anwendbar sei. Der Verwaltungsgerichtshof habe in seiner Rechtsprechung zum Begriff des leitenden Angestellten ausgeführt, dass dieser regelmäßig unter eigener Verantwortung bedeutsame und echte unternehmerische Leistungsaufgaben auf bestimmten (Teil)Gebieten, wie die organisatorische, personelle, kaufmännische, wirtschaftliche, technische oder wissenschaftliche Führung des Unternehmens mit einem erheblichen eigenen Entscheidungsspielraum wahrnehme. Im Klartext bedeute dies, dass zB ein leitender Angestellter nicht nur Personal kündigen, sondern auch jederzeit einstellen dürfe und zwar ohne Rücksprache mit einer höheren Führungsebene. Könne er das nicht, sei er kein leitender Angestellter. Für Aktiengesellschaften sei der leitende Angestellte gesetzlich definiert, dies seien gemäß § 80 Abs. 1 AktG die Geschäftsführer und Betriebsleiter, die zur selbständigen Einstellung oder Entlassung der übrigen im Betrieb oder in der Betriebsabteilung Beschäftigten berechtigt oder denen Prokura oder Generalvollmacht erteilt seien. Weder sei der Bf Prokurst noch Generalbevollmächtigter noch sei er berechtigt, ohne Genehmigung der höheren Führungsebene und des Leiters der Personalabteilung Mitarbeiter seiner Abteilung zu kündigen oder einzustellen. Der Bf verfüge über kein eigenes Budget und auf den Bestand und die Entwicklung des gesamten Unternehmens nehme er keinen wesentlichen Einfluss. Dazu komme, dass er nach dem in § 5 Abs. 1 Z. 12 BWG normierten 4-Augen-Prinzip keine Entscheidung allein treffen könne.

Dazu wird erwogen:

A) Zuständigkeit:

Gemäß § 323 Abs. 38 erster Satz BAO idF BGBl I 70/2013 sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz

anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Entsprechend dieser Übergangsbestimmung fällt die am 31.12.2013 beim unabhängigen Finanzsenat anhängig gewesene Berufung vom 28.2.2013 gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 vom 7.2.2013 nunmehr in den Zuständigkeitsbereich des Bundesfinanzgerichtes und ist von diesem als Beschwerde im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

B) Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 – Pendlerpauschale:

Werbungskosten sind nach § 16 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Nach § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG 1988, BGBl I 2010/111, sind Werbungskosten auch 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 (§ 33 Abs. 5) 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	696 Euro jährlich
40 km bis 60 km	1.356 Euro jährlich
über 60 km	2.016 Euro jährlich

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	372 Euro jährlich
20 km bis 40 km	1.476 Euro jährlich
40 km bis 60 km	2.568 Euro jährlich
über 60 km	3.672 Euro jährlich

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

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob das sog. kleine Pendlerpauschale nach § 16 Abs. 1 Z. 6 lit. b EStG 1988 oder das sog. große Pendlerpauschale nach § 16 Abs. 1 Z. 6 lit. c EStG 1988 jeweils für eine einfache Fahrtstrecke von 40 bis 60 km zu berücksichtigen ist:

Aus § 16 Abs. 1 Z. 6 lit. a und b EStG 1988 ergibt sich, dass der Gesetzgeber des EStG 1988 grundsätzlich für Fahrten des Dienstnehmers zwischen Wohnung und Arbeitsstätte 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. (Vgl. VwGH vom 28.10.2008, 2006/15/0319, und VwGH vom 24.9.2008, 2006/15/0001, VwGH vom 4.2.2009, 2007/15/0053).

Die Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z. 6 lit. c EStG 1988 fordert 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 sein muss. Weiters wird vorausgesetzt, dass die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der „halben“ Fahrtstrecke nicht zumutbar ist. (Vgl. VwGH vom 24.9.2008, 2006/15/0001).

Was unter dem Begriff der „Zumutbarkeit“ im Sinne der lit. c. des § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG 1988 zu verstehen ist, ist dem Gesetz nicht zu entnehmen. Eine „Unzumutbarkeit“ wird jedenfalls (auch und vor allem) dann vorliegen, wenn Massenbeförderungsmittel für die Fahrten von der Wohnung zur Arbeitsstätte entweder gar nicht oder nicht zu den erforderlichen Zeiten zur Verfügung stehen. Darüber hinaus kann vor allem auch eine lange Anfahrtszeit die Benützung eines Massenbeförderungsmittels unzumutbar machen. (Vgl. Wiesner/Grabner/Wanke, EStG, Anm. 80 zu § 16, VwGH vom 28.10.2008, 2006/15/0319, VwGH vom 4.2.2009, 2007/15/0053)

Im Zusammenhang mit der Unzumutbarkeit wegen langer Anfahrtszeit sind zunächst die Gesetzesmaterialien heranzuziehen. 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 Massenbeförderungsmitteln als mit dem eigenen Kfz; im Nahbereich von 25 km ist die Benützung des Massenbeförderungsmittels entsprechend den Erfahrungswerten über die durchschnittliche Fahrdauer 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 benutzt werden,

dann ist die für die Zumutbarkeit maßgebliche Fahrtzeit aus der Gesamtfahrzeit (Kfz und Massenbeförderungsmittel) zu errechnen.“

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seiner jüngeren Judikatur auf die Gesetzesmaterialien zur Auslegung des unbestimmten Begriffes der „Zumutbarkeit“ zurückgegriffen und ergänzend auf die in der Literatur vertretene Ansicht, wonach die Frage der Zumutbarkeit für jeden Dienstnehmer – unabhängig von der Entfernung – in dem Sinn gleich auszulegen sei, dass eine Fahrtzeit von unter 90 Minuten für die einfache Wegstrecke stets als zumutbar anzusehen sei, hingewiesen. (Vgl. VwGH vom 28.10.2008, 2006/15/0319, und VwGH vom 4.2.2009, 2007/15/0053).

In den Lohnsteuerrichtlinien 2002 idF des 2. Wartungserlasses 2011 ist in der Rz 255 eine aus der Sicht des Bundesministeriums für Finanzen den Erläuterungen zu § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG 1988 entsprechende flexible Staffelung der Wegzeiten aufgenommen worden. Danach gilt hinsichtlich der Unzumutbarkeit der Benutzung eines Massenbeförderungsmittels:

-Die Benützung des Massenbeförderungsmittels ist jedenfalls zumutbar, wenn die Wegzeit für die einfache Wegstrecke mit dem Massenbeförderungsmittel nicht mehr als 90 Minuten beträgt.

-Die Benützung des Massenbeförderungsmittels ist jedenfalls unzumutbar, wenn die Wegzeit für die einfache Wegstrecke mit dem Massenbeförderungsmittel mehr als 2,5 Stunden beträgt.

-Beträgt die Wegzeit für die einfache Wegstrecke mit dem Massenbeförderungsmittel mehr als 90 Minuten aber nicht mehr als 2,5 Stunden, ist die Benützung des Massenbeförderungsmittels zumutbar, wenn die Wegzeit für die einfache Wegstrecke mit dem Massenbeförderungsmittel höchstens dreimal so lange dauert als die Fahrzeit mit dem Kfz.

Der unabhängige Finanzsenat hat in zahlreichen Entscheidungen ebenfalls die Auffassung vertreten, dass die Benützung des Massenbeförderungsmittels jedenfalls, d.h. unabhängig von der Wegstrecke, zumutbar ist, wenn die Wegzeit für die einfache Wegstrecke mit dem Massenbeförderungsmittel nicht mehr als 90 Minuten beträgt. (Vgl. zB UFS vom 4.4.2011, RV/0076-F/11, UFS vom 14.6.2012, RV/0603-I/11.).

Es kann daher aus der Verwaltungspraxis, der Spruchpraxis des unabhängigen Finanzsenates und der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, aber auch aus der Literatur (Doralt, EStG, § 16 Tz 107) zumindest abgeleitet werden, dass eine Gesamtwegzeit (hin und zurück) von rund drei Stunden bzw. eine Einzelwegzeit (in eine Richtung) von rund einer Stunde und dreißig Minuten im Falle der Benützung eines Massenbeförderungsmittels als einem Pendler jedenfalls zumutbar erachtet wird.

In den jüngsten Entscheidungen hat der unabhängige Finanzsenat regelmäßig auch darauf hingewiesen, dass bei Überschreiten der Wegzeit von 90 Minuten für die einfache Wegstrecke mit dem Massenbeförderungsmittel die Benützung des

Massenbeförderungsmittels dann zumutbar ist, wenn die Wegzeit für die einfache Wegstrecke mit dem Massenbeförderungsmittel höchstens dreimal so lang dauert wie die Fahrzeit mit dem Kfz. (Vgl zB UFS vom 11.3.2013, RV/0502-F/12, UFS vom 12.3.2013, RV/0563-L/09, UFS vom 6.6.2013, RV/0132-L/12, UFS vom 12.7.2013, RV/0172-F/11, und UFS vom 25.9.2013, RV/0363-K/12).

In einzelnen früheren Entscheidungen hat der unabhängigen Finanzsenat demgegenüber die Frage aufgeworfen worden, ob es sich bei den in den Gesetzesmaterialien genannten 90 Minuten um eine generelle Zumutbarkeitsobergrenze handelt und dementsprechend eine Wegzeit von mehr als 90 Minuten generell unzumutbar sei. (Vgl. UFS vom 23.12.2008, RV/0031-G/08, UFS vom 14.4.2010, RV/0311-G/08, UFS vom 24.6.2010, RV/1060-W/10, UFS vom 24.8.2010, RV/3242-W/09)

Das Bundesfinanzgericht vertritt dazu im gegenständlichen Verfahren die Ansicht, dass nicht eine minutenexakte Unzumutbarkeitsgrenze gezogen werden kann. Dies zum Einem deshalb, weil die Ermittlung der Gesamtwegzeit zwar anhand allgemeiner Lebenserfahrung und nach Durchschnittswerten erfolgt, aber doch mit Unschärfen verbunden ist, zum Anderen auch deshalb, weil es zu unsachlichen Ergebnissen führen würde, bei einer Wegzeit von 90 Minuten die Benützung eines Massenbeförderungsmittels als zumutbar und bei einer Wegzeit von 91 Minuten dieses als unzumutbar anzusehen. Es ist vielmehr bei (geringfügigem) Überschreiten der Einzelwegzeit von 90 Minuten jedenfalls die Relation der Fahrzeit mit dem Kfz zu jener mit dem Massenbeförderungsmittel zu beachten. Die Frage der Zumutbarkeit kann nicht ausschließlich anhand der Wegzeit beantwortet werden, sondern es ist – in Übereinstimmung mit den Amtlichen Erläuterungen und damit auch mit der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes - als weiteres Kriterium das Verhältnis zwischen den Wegzeiten im Individualverkehr und bei Benützung eines Massenverkehrsmittels heranzuziehen. (vgl. UFS vom 13.3.2012, RV/2234-W/11).

Dazu ist auch auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 31.7.213, 2009/13/0132, hinzuweisen, wonach die Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z. 6 lit. c EStG 1988 die Klärung der Frage, ob dem Pendler ein in der Benützung von Massenbeförderungsmitteln statt einer Teilnahme am Individualverkehr gelegener Verzicht auf eine Verkürzung der Fahrzeiten zugemutet werden kann, erforderlich macht.

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 Anfahrtzeit 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. Ist die Wegzeit bei der Hin- oder Rückfahrt unterschiedlich lang, dann gilt die längere Wegzeit. (LStRL 2002, Rz 257).

Die Berechnung der Wegzeit hat ausschließlich nach objektiven Kriterien zu erfolgen. (Vgl. zB UFS vom 25.9.2013, RV/0363-K/12).

Zur Frage, ob im gegenständlichen Fall von einer Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel wegen langer Anfahrtszeit auszugehen ist, ist nun konkret Folgendes auszuführen:

Der Bf wohnt in L. Sein Arbeitgeber ist die Fa. F und seine Arbeitsstätte befindet sich in O; seit 1.7.2011 ist er zum Leiter der Abteilung V bestellt worden. Der Bf ist vollzeitbeschäftigt mit 38,5 Wochenstunden und bezog im (gesamten) Streitjahr 2011 ein monatliches Überstundenpauschale von 15 Stunden. In der Fa. F gab es 2011 eine generelle Gleitzeitregelung. Laut den Angaben des Bf trat er seinen Dienst während des ganzen Jahres 2011 im überwiegenden Ausmaß gegen 8:00 Uhr an und das Dienstende war überwiegend gegen 18:00 Uhr und zwar jeweils von Montag bis Freitag.

Einigkeit besteht zwischen den Streitparteien dahingehend, dass die Wegstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte 50,1 km beträgt und für mehr als die Hälfte dieser Wegstrecke ein öffentliches Verkehrsmittel, nämlich der Postbus Nr. 150, zur Verfügung steht.

Außer Streit steht weiter, dass das Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel zu kombinieren sind und für die Strecke L/Busbahnhof M ein Kfz und für die Strecke Busbahnhof M/O, der Postbus Nr. 150 zu benützen ist. Die Bushaltestelle befindet sich konkret in MO, wobei in der MOA auch ein öffentlicher Parkplatz vorhanden ist. Es ist auch davon auszugehen, dass an mehr als der Hälfte der tatsächlichen Arbeitstage im jeweiligen Lohnzahlungszeitraum das öffentliche Verkehrsmittel genutzt werden kann.

Aus der Sicht des Bundesfinanzgerichtes ergeben sich für den Bf nun – unter der Annahme eines überwiegenden Dienstbeginns gegen 08:00 Uhr und eines überwiegenden Dienstendes gegen 18:00 Uhr - folgende Wegzeiten:

Hinfahrt:	
Autofahrt vom Wohnsitz zum Busbahnhof M	14 Minuten
Umstieg in den Postbus	07 Minuten
Fahrzeit mit Postbus; Abfahrt 06:31, Ankunft 07:23	55 Minuten
Fußweg zur Arbeitsstelle ca. 300 m (lt. Bf)	05 Minuten
gesamte Wegzeit	81 Minuten

Rückfahrt:	
Fußweg bis zur Bushaltestelle ca. 300 m (lt Bf)	05 Minuten
Wartezeit Postbus	05 Minuten
Fahrzeit mit Postbus Abfahrt 18:24, Ankunft 19:26	62 Minuten
Umstieg in das Kfz	07 Minuten

Autofahrt vom Busbahnhof M zum Wohnsitz	14 Minuten
gesamte Wegzeit	93 Minuten

Erläuternd darf dazu folgendes ausgeführt werden:

Laut dem Routenplaner ViaMichelin liegt zwischen dem Wohnsitz des Bf und MO, eine Wegstrecke von 8 km, die Wegzeit beträgt 14 Minuten. (<http://www.viamichelin.at/web/ItineraryPrint>)

Hinsichtlich der Umstiegzeit zwischen Kfz und Postbus wird die für den Bf günstigere, in der Berufungsvorentscheidung angesetzte Wartezeit von 7 Minuten berücksichtigt.

Zum Ansatz einer Wegzeit von jeweils 10 Minuten durch den Bf für einen Fußweg zwischen dem von einem Arbeitskollegen zur Verfügung gestellten, gesicherten Abstellplatz zum Busbahnhof und retour ist festzuhalten, dass die aus objektiver Sicht – d.h. ohne Berücksichtigung subjektiver Umstände – optimale Kombination zwischen Massenbeförderungsmittel und Individualverkehrsmittel der Ermittlung der Wegzeit zugrunde zu legen ist. Eine Berücksichtigung einer längeren Wegzeit, die auf einen durch die private Abstellmöglichkeit ergebenden Umweges zurückzuführen ist, kommt somit nicht in Betracht.

Auch bei der Wahl des Massenbeförderungsmittels muss das objektiv zeitlich günstigste gewählt werden und kann zB nicht auf die Tatsache, dass sich im morgendlichen Bus möglicherweise auch zahlreiche Schüler befinden und es dadurch unter Umständen sehr voll ist, Rücksicht genommen werden.

Durchschnittlich benötigt ein Fußgeher bei gewöhnlichem Schritttempo 12 bis 15 Minuten für einen Kilometer. Das Bundesfinanzgericht sieht daher den Ansatz von 5 Minuten für eine Wegstrecke von 300 m als ausreichend an. (<http://de.wikipedia.org/wiki/Marschzeitberechnung>)

Dazu ist noch anzumerken, dass auch gelegentliche Verspätungen des öffentlichen Verkehrs dessen Benutzung schon aufgrund des Überwiegensgrundsatzes nicht unzumutbar machen. Maßgebend sind die Erfahrungswerte über die durchschnittliche Fahrtdauer, wobei in der Regel den Fahrplänen des öffentlichen Verkehrs bzw. den Nah- und Regionalverkehrs routenplanern und Routenplanern der Verkehrsverbünde zu folgen sein wird. (Vgl. UFS vom 13.3.2012, RV/2234-W/11, UFS vom 12.7.2013, RV/0172-F/11).

Diese Berechnungen der Wegzeiten durch das Bundesfinanzgericht sind dem Bf samt den dazu erfolgten Erläuterungen im Vorhalt vom 27.3.2014 zur Kenntnis gebracht worden und sind in der Vorhaltsbeantwortung des Bf vom 23.4.2014 unbeanstandet geblieben, sodass diese Wegzeitberechnungen tatsächlich der Entscheidung zugrunde gelegt werden können.

Unter Berücksichtigung der längeren Wegzeit (anlässlich der Rückfahrt) ergibt sich somit bei der optimalen Kombination von Individualverkehrs- und Massenbeförderungsmittel

eine Gesamtwegzeit von 186 Minuten, dh. 3 Stunden und 6 Minuten und eine einfache Wegzeit von 93 Minuten, dh. 1 Stunde und 33 Minuten, wobei auch zu erwähnen ist, dass der Bf aufgrund der bei der Fa. F bestehenden Gleitzeitregelung der Bf seine Arbeitszeiten auf die Fahrpläne abstimmen kann.

Mit dem Kfz beträgt die Fahrtzeit für eine Wegstrecke laut dem Routenplaner ViaMichelin ca. 1 Stunde und 10 Minuten bzw. 70 Minuten. (<http://www.viamichelin.at/web/ItineraryPrint>)

Auch bei Fahrten mit dem Kfz können die Fahrzeiten verkehrs- und witterungsbedingt variieren, doch ist hier ebenfalls von den Erfahrungswerten über die durchschnittliche Fahrtzeit, die sich mit Hilfe von Routenplanern ermitteln lassen, auszugehen.

Die Gesamtwegzeit (für Hin- und Rückfahrt) bei Benützung des privaten Kfz beträgt somit 140 Minuten. Stellt man diese der Gesamtwegzeit bei optimaler Kombination von Individualverkehrs- und Massenbeförderungsmittel von 186 Minuten gegenüber, so kommt man im gegenständlichen Fall zu dem Ergebnis, dass bei Nutzung des Massenbeförderungsmittels die Wegzeit nur um ein Drittel der Wegzeit bei Nutzung des privaten Kfz länger ist. Die generell herangezogene Unzumutbarkeitsgrenze würde demgegenüber bei der dreifachen Fahrzeit mit dem Kfz liegen.

Da sich aus § 16 Abs. 1 Z. 6 lit. a und b EStG 1988 ergibt, dass der Gesetzgeber den öffentlichen Verkehr gegenüber dem Individualverkehr fördern will, spricht dieses Verhältnis gegen die Unzumutbarkeit der Benützung des Massenbeförderungsmittels, insbesondere auch deshalb weil die generell beachtete einfache Wegzeit von 90 Minuten im gegenständlichen Fall nur um 3 Minuten überschritten wird. Die Gesetzesbestimmung räumt dem Massenbeförderungsmittel den Vorrang ein, sodass in Grenzfällen jedenfalls auch der Zweck der Förderung des Massenbeförderungsmittels zu beachten ist.

Angemerkt werden darf auch, dass bei der Gegenüberstellung der Wegzeiten von Individualverkehrs- und Massenbeförderungsmittel, für das Individualverkehrsmittel nur die mit Hilfe eines Routenplaners ermittelte Fahrzeit und nicht die Gesamtfahrzeit, welche zB auch einen Gehweg zwischen Parkplatz und Arbeitsstätte beinhalten könnte, herangezogen wird.

Zum Hinweis des Bf auf § 12 AZG, wonach den Arbeitnehmern nach Beendigung der Tagesarbeitszeit eine ununterbrochene Ruhezeit von mindestens elf Stunden zu gewähren ist, wird festgehalten, dass diese bei einer überwiegenden Dienstzeit von ca. 08:00 Uhr bis ca. 18:00 Uhr tatsächlich gegeben ist.

Der vom Bf ebenfalls angesprochene § 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz 1992 enthält für Zwecke der Gewährung der Studienbeihilfe die Regelung, dass eine Fahrzeit von mehr als je einer Stunde zum und vom Studienort unter Benützung der günstigsten öffentlichen Verkehrsmittel keineswegs mehr zumutbar ist. Diese Bestimmung stellt nur auf die Hin- und Rückfahrt vom und zum Studienort ab. Nicht einzurechnen sind daher Wartezeiten, Fußwege sowie Fahrten im Heimatort oder im Studienort. Es geht dabei lediglich um die

schnellstmögliche Verbindung zwischen zwei Orten. (Vgl. Jakom/Baldauf, EStG, 2013, § 34 Rz 78)

Der in § 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz verwendete Begriff der „Zumutbarkeit“ ist daher nicht mit dem im § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG 1988 verwendeten vergleichbar, da § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG 1988 von der tatsächlichen Gesamtwegstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ausgeht.

Nach § 9 Abs. 2 Arbeitslosenversicherungsgesetz 1977 idF BGBl I 77/2004 beträgt die zumutbare tägliche Arbeitszeit für Hin- und Rückweg 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 zulegende Wegzeit gelten. Die Wegzeit (von der Wohnung zum Arbeitsplatz und zurück) soll im allgemeinen ein Viertel der durchschnittlichen 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 klargestellt, 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).

Auch 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, hat er doch von der Festlegung starrer Grenzen im Hinblick auf unterschiedliche regionale und persönliche Umstände abgesehen, sodass auch die Angabe der drei Stunden keine starre Grenze bedeuten.

Hinzu kommt bei Prüfung der Zumutbarkeit nach § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG 1988 aber vor allem auch die Frage, ob dem Pendler ein in der Benutzung von Massenbeförderungsmitteln statt einer Teilnahme am Individualverkehr gelegener Verzicht

auf eine Verkürzung der Fahrzeiten zugemutet werden kann, während es bei § 9 Abs. 2 Arbeitslosenversicherungsgesetz 1977 nur um die Frage der Zumutbarkeit des Pendelns an sich geht. (Vgl. VwGH vom 31.7.2013, 2009/13/0132).

Auch die Überlegungen zu dem im § 9 Abs. 2 Arbeitslosenversicherungsgesetz 1977 verwendeten Begriff der „Zumutbarkeit“ können daher letztlich nicht zur Auslegungen des im § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG 1988 verwendeten Begriff der „Zumutbarkeit“ herangezogen werden.

Abschließend ist noch auf die vom Bf angesprochene Pendlerverordnung BGBl II Nr. 276/2013, welche zwar erst bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2014 bzw. für Lohnzahlungszeiträume, die nach dem 31.12.2013 enden, anzuwenden ist, aber Aussagen über die Zumutbarkeit und Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels enthält (vgl. UFS vom 14.10.2013, RV/2367-W/13), näher einzugehen:

In der Pendlerverordnung, BGBl II Nr. 276/2013, wird zur Frage der Zumutbarkeit und Unzumutbarkeit der Benützung des Massenbeförderungsmittels in § 2 Abs. 1 Z. 2 Folgendes ausgeführt:

Kommt Z 1 nicht zur Anwendung, gilt unter Zugrundelegung der Zeitdauer (Abs. 2) Folgendes:

- a) Bis 60 Minuten Zeitdauer ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels stets zumutbar.
- b) Bei mehr als 120 Minuten Zeitdauer ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels stets unzumutbar.
- c) Übersteigt die Zeitdauer 60 Minuten aber nicht 120 Minuten, ist auf die entfernungsabhängige Höchstdauer abzustellen. Diese beträgt 60 Minuten zuzüglich einer Minute pro Kilometer der Entfernung, jedoch maximal 120 Minuten. Angefangene Kilometer sind dabei auf volle Kilometer aufzurunden. Übersteigt die kürzest mögliche Zeitdauer die entfernungsabhängige Höchstdauer, ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels unzumutbar.

Die Pendlerverordnung definiert die sowohl für die Ermittlung der Entfernung als auch für die Beurteilung der Zumutbarkeit der Benützung von Massenbeförderungsmittel maßgebende Zeitdauer entsprechend der schon bisher geübten Verwaltungspraxis (vgl. LStR 2002, Rz 257). (ÖStZ 2013, 433).

Im gegenständlichen Fall liegt die Zeitdauer sowohl für die Hin- als auch für die Rückfahrt unbestritten über 60 aber unter 120 Minuten, sodass nach § 2 Abs. 1 Z. 2 lit c der Pendlerverordnung auf die entfernungsabhängige Höchstdauer abzustellen wäre. Außer Streit steht weiters, dass die Wegstrecke im gegenständlichen Fall 50,1 km beträgt.

Unter Berücksichtigung der Regelung des § 2 Abs. 1 Z. 2 lit. c der Pendlerverordnung würde sich somit im gegenständlichen Falle eine entfernungsabhängige Höchstdauer von 60 Minuten zuzüglich 51 Minuten (entsprechend der Gesamtwegstrecke von gerundet 51

km), das sind 111 Minuten, ergeben. Da die vom Bundesfinanzgericht ermittelte längere Zeitdauer für die Rückfahrt mit 93 Minuten unter dieser Höchstzeit von 111 Minuten liegt, wäre die Benützung des Massenbeförderungsmittels auch nach der Regelung der Pendlerverordnung zumutbar.

Der vom Bf auch angesprochene Pendlerrechner gilt erst künftig ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 2014 bzw., wenn die Lohnsteuer im Abzugsweg erhoben wird, für Lohnzahlungszeiträume, die nach dem 31.12.2013 enden. Für Zeiträume davor ist der Pendlerrechner nicht anzuwenden. Der Pendlerrechner kann somit im gegenständlichen Fall, welcher das Kalenderjahr 2011 betrifft, nicht zur Klärung der Frage, ob die Benützung des Massenbeförderungsmittels zumutbar oder unzumutbar ist, herangezogen werden.

Davon abgesehen scheint bei einer Eingabe der für den Bf geltenden Daten in den Pendlerrechner am 5.5.2014 als Begründung für die Unzumutbarkeit der Benützung des Massenbeförderungsmittels (mit Park & Ride) hin und zurück auf, dass keine Verbindung gefunden worden sei. Tatsächlich steht aber für den überwiegenden Teil der vom Bf zu fahrenden Strecke der Postbus zur Verfügung und zwar sowohl für die Hin- als auch die Rückfahrt. Der Pendlerrechner kann somit keinesfalls als Entscheidungshilfe für das Streitjahr 2011 herangezogen werden.

Zusammenfassend ist somit festzuhalten, dass im gegenständlichen Fall aus der Sicht des Bundesfinanzgerichts die Benützung des Massenbeförderungsmittels zumutbar ist und somit nur das „kleine“ Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z. 6 lit. b EStG 1988 bei einer Fahrtstrecke von 40 km bis 60 km zusteht. Dementsprechend ist die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 abzuweisen.

C) Revision:

Nach § 25a Abs. 1 VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß § 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen.

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist die Revision nach Art. 133 Abs. 4 erster Satz B-VG zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzlich 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.

Im gegenständlichen Fall ist die Revision unzulässig, da der Verwaltungsgerichtshof zur Auslegung des unbestimmten Gesetzesbegriffs der Unzumutbarkeit der Verwendung von Massenbeförderungsmittel bereits mehrfach (übereinstimmende) Aussagen getroffen hat und zwar in der Form, dass eine Einzelwegzeit von nicht mehr als 90 Minuten im Falle der Benützung eines Massenbeförderungsmittels jedenfalls zumutbar ist, darüber hinaus zur Auslegung des Begriffes der „Zumutbarkeit“ aber auch die Gesetzesmaterialien heranzuziehen sind; nach den Gesetzesmaterialien 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 dem Massenbeförderungsmittel als mit dem eigenen Kfz unzumutbar; zusätzlich hat der Verwaltungsgerichtshof mehrfach festgehalten, dass der Gesetzgeber des EStG 1988 grundsätzlich für Fahrten des Dienstnehmers zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nicht den Individualverkehr und die Benützung eines Kfz, sondern die Benützung eines Massenbeförderungsmittels steuerlich berücksichtigt wissen will. (Vgl. VwGH vom 4.2.2009, 2007/15/0053, VwGH vom 24.9.2008, 2006/15/0001, und VwGH vom 28.10.2008, 2006/15/0319).

Diese Aussagen des Verwaltungsgerichtshofes zur Auslegung des in § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG 1988 verwendeten unbestimmten Gesetzesbegriffs der Unzumutbarkeit der Verwendung von Massenbeförderungsmitteln ermöglichen im gegenständlichen Fall die Lösung der Frage, ob das sog. kleine Pendlerpauschale nach § 16 Abs. 1 Z. 6 lit. b EStG 1988 oder das sog. große Pendlerpauschale nach § 16 Abs. 1 Z. 6 lit. c EStG 1988 jeweils für eine einfache Fahrtstrecke von 40 bis 60 km zu berücksichtigen ist.

E-Aigen, am 7. Mai 2014