



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 1. Feber 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Lilienfeld St. Pölten, vertreten durch Amtsdirektor Regierungsrat Ing. Herbert König und Mag. Alexandra Furtner, vom 8. Jänner 2010 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2008 nach der am 27. April 2010 am Finanzamt Lilienfeld St. Pölten in Lilienfeld durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) wohnt in St. Aegyd am Neuwald und arbeitet in St. Pölten im Amt der niederösterreichischen Landesregierung.

Seitens ihres Arbeitgebers wurde bei der Lohnverrechnung für das Jahr 2008 das „große“ Pendlerpauschale in Höhe von 2.205,50 € berücksichtigt.

Aktenkundig ist ein Berechnungsblatt, wonach die Bw. gleitende Dienstzeit habe und die betriebsübliche Arbeitszeit zwischen 7 und 15 Uhr sei. Der einfache Arbeitsweg betrage 48 km.

Im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 vom 8. Jänner 2010 setzte das Finanzamt Lilienfeld St. Pölten dagegen nur das „kleine“ Pendlerpauschale in Höhe von 1.161,00 € an, da die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel möglich sei.

In ihrer gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 erhobenen Berufung vom 1. Feber 2010 beantragte die Bw. das „große“ Pendlerpauschale und gab an, einen

Dienstbeginn zwischen 7 und 8 Uhr zu haben, weswegen es ihr nicht möglich sei, bei Verwendung öffentlicher Verkehrsmittel ihre Dienststelle in weniger als 2 ½ Stunden zu erreichen.

Beigeschlossen waren folgende Übersichten:

Aufstellung der Fahrzeiten – öffentliche Verkehrsmittel

Dienstzeit	Hinfahrt		Rückfahrt	
7.00 – 15.00 Uhr	10 Minuten	Fußweg zum Bahnhof, Abfahrt Zug 4.59 Uhr	39 Minuten Wartezeit auf Bus, Abfahrt 15.39 Uhr	
	1 St. 40 Minuten	Zug und Bus, Ankunft A. 6.39 Uhr	2 Std. 11 Minuten	Zug und Bus, Ankunft S. 17.50 Uhr
	21 Minuten	Wartezeit bis Dienstantritt	10 Minuten	Fußweg vom Bahnhof nach Hause
	2 Std. 11 Minuten		3 Std. 00 Minuten	
7.15 – 15.15 Uhr	10 Minuten	Fußweg zum Bahnhof, Abfahrt Zug 4.59 Uhr	24 Minuten Wartezeit auf Bus, Abfahrt 15.39 Uhr	
	1 St. 40 Minuten	Zug und Bus, Ankunft A. 6.39 Uhr	2 Std. 11 Minuten	Zug und Bus, Ankunft S. 17.50 Uhr
	36 Minuten	Wartezeit bis Dienstantritt	10 Minuten	Fußweg vom Bahnhof nach Hause
	2 Std. 26 Minuten		2 Std. 45 Minuten	
7.30 – 15.30 Uhr	10 Minuten	Fußweg zum Bahnhof, Abfahrt Zug 4.59 Uhr	9 Minuten Wartezeit auf Bus, Abfahrt 15.39 Uhr	
	1 St. 40 Minuten	Zug und Bus, Ankunft A. 6.39 Uhr	2 Std. 11 Minuten	Zug und Bus, Ankunft S. 17.50 Uhr
	51 Minuten	Wartezeit bis Dienstantritt	10 Minuten	Fußweg vom Bahnhof nach Hause

	2 Std. 41 Minuten		2 Std. 30 Minuten	
--	-------------------	--	-------------------	--

7.45 – 15.45 Uhr	10 Minuten	Fußweg zum Bahnhof, Abfahrt Zug 6.04 Uhr	54 Minuten Wartezeit auf Bus, Abfahrt 16.39 Uhr	
	1 St. 35 Minuten	Zug und Bus, Ankunft A. 7.39 Uhr	2 Std. 11 Minuten	Zug und Bus, Ankunft S. 18.50 Uhr
	6 Minuten	Wartezeit bis Dienstantritt	10 Minuten	Fußweg vom Bahnhof nach Hause
	1 Std. 51 Minuten		3 Std. 15 Minuten	
8.00 – 16.00 Uhr	10 Minuten	Fußweg zum Bahnhof, Abfahrt Zug 6.04 Uhr	39 Minuten Wartezeit auf Bus, Abfahrt 16.39 Uhr	
	1 St. 35 Minuten	Zug und Bus, Ankunft A. 7.39 Uhr	2 Std. 11 Minuten	Zug und Bus, Ankunft S. 18.50 Uhr
	21 Minuten	Wartezeit bis Dienstantritt	10 Minuten	Fußweg vom Bahnhof nach Hause
	2 Std. 06 Minuten		3 Std. 00 Minuten	

Einem Aktenvermerk über ein Gespräch eines Mitarbeiters des Finanzamtes mit einem Mitarbeiter der Personalabteilung des Amtes der niederösterreichischen Landesregierung vom 4. Feber 2010 zufolge könne die zwischen 8:00 und 16:00 gelegene Arbeitszeit individuell gestaltet werden.

Das Finanzamt ermittelte hierauf Fahrzeiten mit dem Zug zwischen Freiland und St. Pölten zwischen 48 Minuten und 1 Stunde, die eine Ankunft vor 8:00 Uhr ermöglichten; ferner Fahrzeiten zwischen St. Aegydt am Neuwald und St. Pölten sowie zurück mit dem Zug zwischen 1 Stunde 16 Minuten und 1 Stunde 25 Minuten.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 5. Feber 2010 wies das Finanzamt Lilienfeld St. Pölten die Berufung als unbegründet ab und führte dazu aus:

„Die Kosten der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sind grundsätzlich durch den Verkehrsabsatzbetrag abgegolten. Darüber hinaus stehen Werbungskosten in Form des Pendlerpauschales nur dann zu, wenn entweder der Arbeitsweg eine Entfernung von mindestens 20 km umfasst (kleines Pendlerpauschale) oder die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumindest hinsichtlich des halben Arbeitsweges nicht möglich oder nicht zumutbar ist und der Arbeitsweg mindestens 2 km beträgt (großes Pendlerpauschale). Unzumutbarkeit der Benützung von Massenverkehrsmitteln hinsichtlich der Wegzeit ist gegeben, wenn die Wegzeit von 2,5 Stunden bei einer Entfernung von 40 km überschritten wird. Im Falle des Bestehens einer gleitenden Arbeitszeit berechnet sich die Wegstrecke nach der optimal möglichen Anpassung von Arbeitsbeginn und Arbeitsende an die Ankunfts- und Abfahrtszeit des Verkehrsmittels. Hinsichtlich Wegzeit ist die optimale Kombination zwischen Massenverkehrsmittel und Individualverkehrsmittel zu unterstellen. In Ihrem Fall konnte daher nur das kleine Pendlerpauschale ab 40 km zum Ansatz kommen.“

Mit Schreiben vom 15. Feber 2010 beantragte die Bw. die Vorlage ihrer Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

„Meine Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 vom 08. Jänner 2010 haben Sie durch Berufungsvorentscheidung vom 05.02.2010 abgewiesen.

Durch meine der Berufung beigelegten Aufstellung der Fahrzeiten mit öffentlichen Verkehrsmitteln nachgewiesen, beträgt die Fahrzeit inklusive Wartezeit doch über 2,5 Stunden. Aus diesem Grund verstehe ich nicht, warum die Berufung abgewiesen wurde. Für mich ist nicht nachvollziehbar, wie ich meine tägliche Arbeitszeit von 8 Stunden einteilen sollte, sodass sich die Fahrzeit reduziert.

Aus diesem Grund ersuche ich nochmals um Prüfung der bereits vorgelegten Fahrzeitaufstellung und Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Das große Pendlerpauschale, wie bereits durch den Dienstgeber bei der lfd. Lohnabrechnung berücksichtigt, sowie die Korrektur des Einkommensteuerbescheides 2008 wird abermals beantragt.“

§ 14a Abs. 2 NÖ Landes-Vertragsbedienstetengesetz sowie § 33 Abs. 2 NÖ Landes-Bedienstetengesetz lauten:

„(2) Die Wochendienstzeit ist im mehrwöchigen Durchschnitt zu erbringen. Die Festlegung der Dienstzeit ist unter Berücksichtigung der dienstlichen Interessen vorzunehmen, wobei auf die persönlichen Verhältnisse des Vertragsbediensteten Rücksicht zu 4a nehmen ist.“

Mit E-Mail vom 21. April 2010 gab der Vertreter des Finanzamts dem Unabhängigen Finanzsenat die Ergebnisse eines ergänzend durchgeführten Ermittlungsverfahrens bekannt.

Auf Grund eines diesbezüglichen Auskunftersuchens teilte der Arbeitgeber der Bw., konkret die Abt, mit Schreiben vom 16. April 2010 mit, dass die Bw. seit Juni 2006 als Sachbearbeiterin mit einer Wochenarbeitszeit von 40 Stunden beschäftigt sei und Gleitzeit in Anspruch nehmen könne.

„Für die tägliche Arbeitszeit von Montag bis Freitag besteht eine Anwesenheitspflicht während der Blockzeit (Kernzeit) von 9:00 bis 12:00 Uhr. Der täglich frei wählbare Gleitzeitrahmen ist von 6:30 bis 9:00 Uhr und von 12:00 bis 18:30 Uhr möglich. Aufgrund dieser flexiblen Arbeitszeitfestlegung im NÖ Landesdienst hat Frau A B im Jahre 2006 eine Beschäftigung in der Abt angenommen.

Außer der verpflichtenden Blockzeit (Kernzeit) durch die Vorschrift 01-01/00-0303 (Gleitzeit, Zeiterfassung) bestehen für Frau A B keine Einschränkungen und sie hat auch folglich keine bestimmten Beginn- und Endezeiten.

Für bestimmte Verpflichtungen zu bestimmten Arbeiten ist von Frau B ein früherer Arbeitsbeginn oder ein späteres Arbeitsende außerhalb der o.a. Rahmenzeit in der Abt nicht erforderlich.“

Die Entfernung zwischen der Wohnung und der Arbeitsstätte der Bw. beträgt laut Routenplaner www.viamichelin.at 49 km und ist mit dem Auto in 59 Minuten zurückzulegen.

Demgegenüber hält der Routenplaner www.anachb.at die Strecke (47,89 km) für in 45 Minuten zurücklegbar.

Dem Routenplaner www.anachb.at zufolge bestehen im Jahr 2010 unter anderem folgende Verbindungen:

Hinfahrt 1 (Wegbeginn: 4:51 Uhr, Wegende: 6:47; Wegzeit: 1:56; Gesamtzeit bis angenommenen Dienstbeginn um 7:00: 2:09)

Start: St Aegyd am Neuwalde, M
 Ziel: St Pölten, L
 Ankunft: Am 23.03.2010, um 07:00
 Meine gewählte Fahrt
 Dauer: 01:56 ab: 04:51 an: 06:47 Umsteigen: 1x
 Wegbeschreibung
 Fußweg
 04:51 ab St Aegyd am Neuwalde M 6 Min
 04:57 an Markt St Aegyd am Neuwalde Bf 218 m
 B21 16 m 14 Sek
 Kirchenplatz 193 m 2 Min
 52 Sek
 Pfarrsiedlung 9 m 7 Sek
 Umsteigen: Markt St Aegyd am Neuwalde Bf ca. 3 Min
 ebenerdig
 R 6703 Regionalzug,
 St Pölten Hbf
 04:57 ab Markt St Aegyd am Neuwalde 1 Std 16 Min
 06:13 an St Pölten Alpenbahnhof
 Linie ÖBB: Fahrradmitnahme begrenzt mögl.
 Linie ÖBB: 2. Klasse
 Linie ÖBB: Bedarfshalt
 Fußweg
 06:13 ab St Pölten Alpenbahnhof 3 Min
 06:16 an St Pölten Alte Reichsstraße
 Werkstättenstraße 2 m 5 Sek
 Alte Reichsstraße 69 m 1 Min 1 Sek
 Citybus Linie 9/1509,
 St Pölten
 Gutenbergstraße/Pressehaus
 06:36 ab St Pölten Alte Reichsstraße 3 Min
 06:39 an St Pölten Straßenmeisterei West
 Fußweg
 06:39 ab St Pölten Straßenmeisterei West 8 Min
 06:47 an St Pölten L 517 m
 B1 517 m 8 Min

Hinfahrt 2 (Wegbeginn: 5:56 Uhr, Wegende: 7:47; Wegzeit: 1:51; Gesamtzeit bis angenommenen Dienstbeginn um 8:00: 2:04)

Start: St Aegyd am Neuwalde, M
 Ziel: St Pölten, L
 Ankunft: Am 23.03.2010, um 07:00
 Meine gewählte Fahrt
 Dauer: 01:51 ab: 05:56 an: 07:47 Umsteigen: 1x
 Wegbeschreibung
 Fußweg
 05:56 ab St Aegyd am Neuwalde Markt 31 6 Min
 06:02 an Markt St Aegyd am Neuwalde Bf 218 m
 B21 16 m 14 Sek
 Kirchenplatz 193 m 2 Min
 52 Sek

Pfarrsiedlung 9 m 7 Sek
 Umsteigen: Markt St Aegydt am Neuwalde Bf ca. 3 Min
 ebenerdig
 R 6707 Regionalzug,
 St Pölten Hbf
 06:02 ab Markt St Aegydt am Neuwalde 1 Std 22 Min
 07:24 an St Pölten Alpenbahnhof
 Linie ÖBB: Fahrradmitnahme begrenzt mögl.
 Linie ÖBB: 2. Klasse
 Linie ÖBB: Bedarfshalt
 Fußweg
 07:33 ab St Pölten Alpenbahnhof 3 Min
 07:36 an St Pölten Alte Reichsstraße
 Werkstättenstraße 2 m 5 Sek
 Alte Reichsstraße 69 m 1 Min
 1 Sek
 Citybus Linie 9/1509,
 St Pölten
 Gutenbergstraße/Pressehaus
 07:36 ab St Pölten Alte Reichsstraße 3 Min
 07:39 an St Pölten Straßenmeisterei West
 Fußweg
 07:39 ab St Pölten Straßenmeisterei West 8 Min
 07:47 an St Pölten L 517 m
 B1 517 m 8 Min

Hinfahrt 3 („Park and Ride“ via Lilienfeld, Wegbeginn: 5:31 Uhr, Wegende: 6:47;

Wegzeit: 1:16; Gesamtzeit bis angenommenen Dienstbeginn um 7:00: 1:29)

Start: St Aegydt am Neuwalde, M
 Ziel: St Pölten, L
 Ankunft: Am 23.03.2010, um 07:00
 Meine gewählte Fahrt
 Dauer: 01:16 ab: 05:31 an: 06:47 Umsteigen: 1x
 Wegbeschreibung
 Autofahrt
 05:31 ab St Aegydt am Neuwalde M 20 Min
 05:51 an P+R Lilienfeld 23.05 km
 B21 3.22 km 2 Min 44 Sek
 B21/B214 2.47 km 1 Min 57 Sek
 B214 12.22 km 11 Min
 B20 4.8 km 4 Min 15 Sek
 Zdarskystraße 342 m 28 Sek
 P+R Lilienfeld
 05:52 ab
 Parkplatzsuche
 ca. 5 Min
 05:57 an
 Fußweg
 05:57 ab P+R Lilienfeld 2 Min
 05:59 an Lilienfeld Bahnhof 20 m
 Zdarskystraße 20 m 18 Sek
 Umsteigen: Lilienfeld Bahnhof ca. 1 Min
 ebenerdig
 REX 6705 St. Pöltner Wiesel,
 St Pölten Hbf
 05:59 ab Lilienfeld 33 Min
 06:32 an St Pölten Alpenbahnhof
 Fußweg

06:32 ab St Pölten Alpenbahnhof 3 Min
 06:35 an St Pölten Alte Reichsstraße
 Werkstättenstraße 2 m 5 Sek
 Alte Reichsstraße 69 m 1 Min 1 Sek
 Citybus Linie9/1509, St Pölten
 Gutenbergstraße/Pressehaus
 06:36 ab St Pölten Alte Reichsstraße 3 Min
 06:39 an St Pölten Straßenmeisterei West
 Fußweg
 06:39 ab St Pölten Straßenmeisterei West 8 Min
 06:47 an St Pölten L 517 m
 B1 517 m 8 Min

**Rückfahrt 1 (angenommenes Dienstende: 15:00, Wegbeginn: 15:05 Uhr,
 Wegende: 16:58; Wegzeit: 1:53; Gesamtzeit ab Dienstende: 1:58)**

Start: St Pölten, L
 Ziel: St Aegydt am Neuwalde, M
 Abfahrt: Am 23.03.2010, um 15:00
 Meine gewählte Fahrt
 Dauer: 01:53 ab: 15:05 an: 16:58 Umsteigen: 1x
 Wegbeschreibung
 Fußweg
 15:05 ab St Pölten L 11 Min
 15:16 an St Pölten
 Gutenbergstraße/Pressehaus
 730 m
 B1 389 m 6 Min
 L5154 295 m 4 Min 24 Sek
 Ziegelbahnstraße 46 m 41 Sek
 Citybus Linie9/1509,
 St Pölten
 Salzerstraße/Arbeitergasse
 15:16 ab St Pölten
 Gutenbergstraße/Pressehaus
 2 Min
 15:18 an St Pölten Alte Reichsstraße
 Fußweg
 15:35 ab St Pölten Alte Reichsstraße 3 Min
 15:38 an St Pölten Alpenbahnhof
 Alte Reichsstraße 32 m 29 Sek
 Werkstättenstraße 24 m 21 Sek
 REX 6726 RegionalExpress,
 Markt St Aegydt am
 Neuwalde
 15:38 ab St Pölten Alpenbahnhof 1 Std 14 Min
 16:52 an Markt St Aegydt am Neuwalde
 Linie ÖBB: Fahrradmitnahme begrenzt mögl.
 Linie ÖBB: 2. Klasse
 Linie ÖBB: Bedarfshalt
 Fußweg
 16:52 ab Markt St Aegydt am Neuwalde Bf 6 Min
 16:58 an St Aegydt am Neuwalde M 218 m
 Pfarrsiedlung 9 m 7 Sek
 Kirchenplatz 193 m 2 Min
 52 Sek
 B21 16 m 14 Sek
 Umsteigen: St Aegydt am Neuwalde M ca. 3 Min
 ebenerdig

**Rückfahrt 2 (angenommenes Dienstende: 16:00, Wegbeginn: 16:05 Uhr,
Wegende: 17:58; Wegzeit: 1:53; Gesamtzeit ab Dienstende: 1:58)**

Start: St Pölten, L
 Ziel: St Aegyd am Neuwalde, M
 Abfahrt: Am 23.03.2010, um 15:00
 Meine gewählte Fahrt
 Dauer: 01:53 ab: 16:05 an: 17:58 Umsteigen: 1x
 Wegbeschreibung
 Fußweg
 16:05 ab St Pölten Linzer Straße 106 11 Min
 16:16 an St Pölten
 Gutenbergstraße/Pressehaus
 730 m
 B1 389 m 6 Min
 L5154 295 m 4 Min
 24 Sek
 Ziegelbahnstraße 46 m 41 Sek
 Citybus Linie9/1509,
 St Pölten
 Salzerstraße/Arbeitergasse
 16:16 ab St Pölten
 Gutenbergstraße/Pressehaus
 2 Min
 16:18 an St Pölten Alte Reichsstraße
 Fußweg
 16:35 ab St Pölten Alte Reichsstraße 3 Min
 16:38 an St Pölten Alpenbahnhof
 Alte Reichsstraße 32 m 29 Sek
 Werkstättenstraße 24 m 21 Sek
 REX 6732 RegionalExpress,
 Markt St Aegyd am
 Neuwalde
 16:38 ab St Pölten Alpenbahnhof 1 Std 14 Min
 17:52 an Markt St Aegyd am Neuwalde
 Linie ÖBB: Fahrradmitnahme begrenzt mögl.
 Linie ÖBB: 2. Klasse
 Linie ÖBB: Bedarfshalt
 Fußweg
 17:52 ab Markt St Aegyd am Neuwalde Bf 6 Min
 17:58 an St Aegyd am Neuwalde M 218 m
 Pfarrsiedlung 9 m 7 Sek
 Kirchenplatz 193 m 2 Min
 52 Sek
 B21 16 m 14 Sek
 Umsteigen: St Aegyd am Neuwalde M ca. 3 Min
 ebenerdig

**Rückfahrt 3 („Park and Ride“ via Lilienfeld, angenommenes Dienstende um 15:00,
Wegbeginn: 15:05, Wegende: 16:40; Wegzeit: 1:35; Gesamtzeit ab Dienstende:
1:40)**

Start: St Pölten, L
 Ziel: St Aegyd am Neuwalde, M
 Abfahrt: Am 23.03.2010, um 15:00
 Meine gewählte Fahrt
 Dauer: 01:35 ab: 15:05 an: 16:40 Umsteigen: 3x
 Wegbeschreibung

Fußweg
 15:05 ab St Pölten Linzer Straße 106 11 Min
 15:16 an St Pölten
 Gutenbergstraße/Pressehaus
 730 m
 B1 389 m 6 Min
 L5154 295 m 4 Min 24 Sek
 Ziegelbahnstraße 46 m 41 Sek
 Citybus Linie 9/1509,
 St Pölten
 Salzerstraße/Arbeitergasse
 15:16 ab St Pölten
 Gutenbergstraße/Pressehaus
 2 Min
 15:18 an St Pölten Alte Reichsstraße
 Fußweg
 15:35 ab St Pölten Alte Reichsstraße 3 Min
 15:38 an St Pölten Alpenbahnhof
 Alte Reichsstraße 32 m 29 Sek
 Werkstättenstraße 24 m 21 Sek
 REX 6726 RegionalExpress,
 Markt St Aegyd am Neuwalde
 15:38 ab St Pölten Alpenbahnhof 35 Min
 16:13 an Lilienfeld
 Fußweg
 16:13 ab Lilienfeld Bahnhof 2 Min
 16:15 an P+R Lilienfeld 20 m
 Zdarskystraße 20 m 18 Sek
 Umsteigen: P+R Lilienfeld ca. 1 Min
 ebenerdig
 P+R Lilienfeld
 15:16 ab
 Parkplatzsuche
 ca. 5 Min
 15:21 an
 Autofahrt
 16:20 ab P+R Lilienfeld 20 Min
 16:40 an St Aegyd am Neuwalde M 23.05 km
 Zdarskystraße 342 m 28 Sek
 B20 4.8 km 4 Min 15 Sek
 B214/B21 14.03 km 12 Min
 B21 658 m 33 Sek
 B21 3.22 km 2 Min 44 Sek

In der am 27. April 2010 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurden die dargestellten Ermittlungsergebnisse mit den Parteien des zweitinstanzlichen Abgabenvfahrens erörtert.

Unstrittig ist, dass die Verkehrsverbindungen des Jahres 2010 hinsichtlich der Fahrzeiten im Wesentlichen auch jenen des Berufszeitraums entsprechen und dass die Berufungswerberin ihre Arbeitszeit im Rahmen der Gleitzeit frei wählen kann.

Die Berufungswerberin brachte vor, dass ihr seitens der Personalabteilung der Arbeitgebers das große Pendlerpauschale gewährt worden sei. Daher sei die Berufungswerberin davon ausgegangen, dass ihr auch das große Pendlerpauschale zustehe.

Die Berufungswerberin räumte nach Erörterung der Sach- und Rechtslage jedoch ein, dass nach der geltenden Rechtslage nur das kleine Pendlerpauschale zustehe.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Beträgt die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum (das ist gemäß § 77 Abs. 1 EStG 1988 in der Regel der Kalendermonat) überwiegend zurücklegt, mehr als 20 km und ist die Benützung eines Massenverkehrsmittels zumutbar, dann werden nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988 zusätzlich bestimmte Pauschbeträge (so genanntes „kleines“ Pendlerpauschale) berücksichtigt:

Von 1. 7. 2007 bis 30. 6. 2008 (BGBl. I Nr. 24/2007):

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

Von 1. 7. 2008 bis 31. 12. 2009 (BGBl. I Nr. 85/2008):

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

Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar, dann werden nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 anstelle der vorstehend angeführten Pauschbeträge folgende Pauschbeträge („großes“ Pendlerpauschale) berücksichtigt:

Von 1. 7. 2007 bis 30. 6. 2008 (BGBl. I Nr. 24/2007):

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

Von 1. 7. 2008 bis 31. 12. 2009 (BGBl. I Nr. 85/2008):

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

Mit dem Verkehrsabsetzbetrag und dem Pendlerpauschale sind gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten.

Das große Pendlerpauschale steht zu, wenn die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht möglich oder nicht zumutbar ist und die Fahrtstrecke zumindest 2 km beträgt.

Unzumutbarkeit liegt jedenfalls vor, wenn ein Massenverkehrsmittel zumindest auf dem halben Arbeitsweg überhaupt nicht oder nicht zur erforderlichen Zeit (etwa während der Nacht) verkehrt. Eine lange Anfahrtszeit, eine körperlichen Behinderung oder eine Krankheit können die Benützung eines Massenbeförderungsmittels ebenfalls unzumutbar machen. Im Falle einer dauernden starken Gehbehinderung ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels jedenfalls unzumutbar, wenn der Behinderte eine Bescheinigung gem § 29b der Straßenverkehrsordnung besitzt oder infolge seiner Behinderung von der Kraftfahrzeugsteuer befreit ist (vgl. *Atzmüller/Lattner* in *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, MSA EStG [1.6.2007], § 16 Anm. 80).

Die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels ist nach der Verwaltungspraxis (Rz. 255 LStR 2002) sowie der Lehre „jedenfalls“ nicht mehr zumutbar, wenn folgende Wegzeiten überschritten werden:

- Wegstrecke unter 20 km: eineinhalb Stunden,
- Wegstrecke ab 20 km: zwei Stunden,
- Wegstrecke ab 40 km: zweieinhalb Stunden.

Die Wegzeit umfasst die Zeit vom Verlassen der Wohnung bis zum Arbeitsbeginn oder vom Verlassen der Arbeitsstätte bis zur Ankunft in der Wohnung, also Gehzeit oder Anfahrtszeit zur Haltestelle des öffentlichen Verkehrsmittels, Fahrzeit mit dem öffentlichen Verkehrsmittel, Wartezeiten usw. Stehen verschiedene öffentliche Verkehrsmittel zur Verfügung, ist bei Ermittlung der Wegzeit immer von der Benützung des schnellsten öffentlichen Verkehrsmittels (zB Schnellzug statt Regionalzug, Eilzug statt Autobus) auszugehen. Darüber hinaus ist – soweit möglich – von einer optimalen Kombination zwischen Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel (z. B. „Park and Ride“) auszugehen. Dies gilt auch, wenn dadurch die Fahrtstrecke länger wird (vgl. *Atzmüller/Lattner* in *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, MSA EStG [1.6.2007], § 16 Anm. 81).

Bei gleitender Arbeitszeit berechnet sich die Wegstrecke nach der optimal möglichen Anpassung von Arbeitsbeginn und Arbeitsende an die Ankunfts- bzw Abfahrtszeit des Verkehrsmittels, wobei die konkreten Möglichkeiten des Arbeitnehmers, Gleitzeit in Anspruch zu nehmen, zu berücksichtigen sind. Liegen Wohnort und Arbeitsstätte innerhalb eines Verkehrsverbundes, wird Unzumutbarkeit infolge langer Reisedauer nach Rz. 257 LStR 2002 im Allgemeinen nicht gegeben sein.

Nach der Rechtsprechung des VwGH (VwGH 24. 9. 2008, 2006/15/0001) und Teilen der Entscheidungspraxis des UFS (zuletzt UFS 24. 2. 2010, RV/0394-I/09) ist – unter Hinweis auf *Doralt*, EStG, 9. Auflage, § 16 Tz. 105, und die Gesetzesmaterialien – die Benützung von Massenverkehrsmitteln auch dann unzumutbar, wenn die Fahrt mit diesen einerseits 90 Minuten überschreitet und andererseits die Fahrt mit den Massenverkehrsmitteln mehr als drei Mal so lang dauert wie mit dem PKW.

Geht man von einer Fahrzeit von 59 Minuten mit dem Auto aus, müsste nach dem Vorgesagten die Fahrzeit mit Massenverkehrsmitteln 2 Stunden 57 Minuten betragen, um drei Mal so lang zu sein; geht man von einer Fahrzeit von 45 Minuten mit dem Auto aus, müsste die Fahrzeit mit Massenverkehrsmitteln 2 Stunden 15 Minuten betragen, um drei Mal so lang wie jene mit dem PKW zu sein.

Da die Fahrt mit Massenverkehrsmitteln im gegenständlichen Fall – wie auch immer man die PKW-Fahrt berechnet - weniger als drei Mal so lang dauert wie mit dem PKW, scheidet diese Fallvariante hier aus.

Es ist daher zu prüfen, ob bei zweckmäßiger Gestaltung der Dienstzeit die Verwendung von Massenverkehrsmitteln tatsächlich unzumutbar ist.

Nun zeigt die Bw. selbst auf, dass in der Früh jedenfalls zwei Verbindungen mit öffentlichen Verkehrsmitteln bestehen, die einen Arbeitsweg von jeweils knapp unter 2 Stunden (Ankunft

6:39 Uhr, Gesamtwegzeit laut „anachb“ 1:56, laut Bw. 1:50; Ankunft 7:39 Uhr, Gesamtwegzeit laut „anachb“ 1:51, laut Bw. 1:45) ermöglichen.

Aus welchen Gründen bei der gegebenen Gleitzeitregelung jeweils eine „Wartezeit bis Dienstantritt“ zu rechnen sein soll, ist nicht nachvollziehbar. Ebenso nicht nachvollziehbar ist, wieso jedes Mal die tägliche Arbeitszeit mit exakt 8 Stunden berechnet werden soll, wodurch sie entsprechende Wartezeiten auf die jeweiligen öffentlichen Verkehrsmittel ergeben.

Für den Rückweg stehen sowohl bei einem Dienstende gegen 15.00 Uhr als auch bei einem solchen gegen 16:00 Verbindungen mit einer Gesamtwegzeit von weniger als 2 Stunden zur Verfügung.

Bei einer Kombination eines Dienstbeginns teilweise um ca. 6:45 Uhr, teilweise um ca. 7:45 Uhr mit einem Dienstende teilweise um ca. 15:00 Uhr, teilweise um ca. 16:00 Uhr überschreitet der Arbeitsweg in keine Richtung 2 Stunden.

Eine Gesamtwegzeit von jeweils weniger als zwei Stunden kann bei einem Gesamtarbeitsweg von jeweils knapp unter 50 km nicht als unzumutbar im Sinne des Gesetzes angesehen werden.

Hinzu kommt, dass bei einer Verwendung von „Park and Ride“ – sei es bis Freiland, sei es bis Lilienfeld - noch kürzere Wegzeiten erreicht werden könnten.

Der Bw. ist zwar einzuräumen, dass die Verwendung eines PKW für die gesamte Wegstrecke bequemer ist und die schnellere Zurücklegung des Arbeitsweges ermöglicht. Dadurch wird jedoch die Verwendung öffentlicher Verkehrsmittel im Sinne des Gesetzes – dem im Gegensatz zum EStG 1972 eine Bevorzugung des öffentlichen Verkehrs beim Pendlerpauschale (anders als früher beim KFZ-Pauschale) zu entnehmen ist - nicht unzumutbar.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 28. April 2010