

## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat (UFS) hat über die Berufung der Berufungsverberin, vom 27. Februar 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes X. vom 1. Februar 2008 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2006 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen, das einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bildet.

### **Entscheidungsgründe**

Im anhängigen Verfahren war zu klären, ob bzw. ggfs. in welchen Monaten bei der Berufungsverberin (Bw.) im Jahr 2006 die Voraussetzungen für die Berücksichtigung des Pauschbetrages nach § 16 Abs.1 Z.6 lit.c Einkommensteuergesetz 1988 (EStG) („großes Pendlerpauschale“) oder jene nach § 16 Abs.1 Z.6 lit.b EStG („kleines Pendlerpauschale“) vorgelegen sind.

Die Bw. ist seit Februar 2006 als „Customer Care Agent“ für die A.-Telekommunikationsdienstleistungs GmbH bzw. ab Juli 2006 für deren Rechtsnachfolgerin, die B.-GmbH tätig. Zuvor hatte sie dieselbe Tätigkeit am selben Einsatzort als Leiharbeitskraft ihres späteren Dienstgebers verrichtet.

---

Nach den Angaben der Bw. im Verfahren liegt deren Dienstort zwischen 43,6 und 46,5 Straßenkilometer vom Wohnort entfernt und ist mit dem Pkw innerhalb von 34 bis 42 Minuten zu erreichen.

Im angefochtenen Einkommensteuerbescheid für 2006 verwehrte das Finanzamt X. (FA) den Abzug des beantragten *großen Pendlerpauschales*, weil der Bw. die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel auf der überwiegenden Wegstrecke möglich und zumutbar gewesen sei.

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung führte die Bw. aus, dass für die Wegstrecke zwischen ihrem Wohnort und dem Dienstort bei Benützung öffentlicher Verkehrsmittel mehr als 2,5 Stunden aufzuwenden seien, da zusätzlich zu der vom FA ermittelten Fahrzeit des öffentlichen Verkehrsmittels (1,5 - 1,75 Stunden) noch einmal der gleiche Zeitaufwand für einen 6,5 km langen Fußweg vom Wohnort zum Bahnhof Y zu berücksichtigen sei. Die gesamte Anfahrtszeit betrage daher mehr als 2,5 Stunden und sei somit unzumutbar.

Das FA errechnete bei Benützung der günstigsten öffentlichen Verkehrsverbindung eine Wegzeit von 105 Minuten und erließ, da die zumutbare Wegzeit von 150 Minuten je Fahrtrichtung nicht überschritten werde, eine abweisende Berufungsvereinstscheidung (BVE).

Im Vorlageantrag stellte die Bw. den Zeitaufwand für die Zurücklegung der Wegstrecke zwischen ihrem Wohnort und dem Dienstort bei Benützung öffentlicher Verkehrsmittel an Hand der frühesten öffentlichen Verkehrsverbindung detailliert dar und berechnete eine reine Geh-/Fahrzeit – ohne Wartezeiten – von 124 Minuten bzw. einschließlich der Umsteigezeiten bei Wechsel des Verkehrsmittels eine solche von 152 Minuten. Aufgrund „immerwährender Verzögerungen“ (Verspätungen, überfüllte Straßenbahnen) sei allerdings auch diese Zeit tatsächlich nie einzuhalten. Zudem arbeite sie in einem Schicht-Dienstplan (Montag - Sonntag 24-Stunden-Betrieb) mit variablen Dienstbeginnzeiten zwischen 6:00 Uhr und 22:00 Uhr und mehrmals monatlich Wochenend- bzw. Feiertagsdienstverrichtung. In solchen Fällen stehe ihr kein öffentliches Verkehrsmittel zur Verfügung.

Im zweitinstanzlichen Verfahren schaffte das FA in ergänzenden Erhebungen die Dienstverträge der Bw., deren Dienstpläne für die Monate Juni – August 2006 sowie die elektronischen Dienstzeitaufzeichnungen des Dienstgebers für das zweite Halbjahr 2006 bei. In Auswertung dieser Unterlagen vertrat die Erstbehörde nunmehr den Standpunkt, dass bei der Bw. im Streitzeitraum die Voraussetzungen für die Berücksichtigung des Pauschbetrages nach § 16 Abs.1 Z.6 lit.c EStG in acht Monaten vorgelegen seien.

Anstatt der Wegzeit für den Fußweg sei ein Zeitaufwand von nur 15 Minuten bei Verwendung des Privat-Kfz der Bw. für die Teilstrecke zwischen Wohnort und Bahnhof Y zu veranschlagen,

wodurch sich eine Gesamtwegzeit von weniger als 2,5 Stunden je Fahrtrichtung ergebe, sodass der Bw. die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel im Normalfall zuzumuten sei. Anderseits habe aber die Auswertung der nachgereichten Unterlagen ergeben, dass für die Bw. von Juli bis Oktober aufgrund ihrer Schichtdienstverrichtungen überwiegend keine Möglichkeit zur Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel auf zumindest der halben Wegstrecke zwischen Wohnort und Dienstort bestanden habe. Bei Annahme gleicher Verhältnisse für das erste Halbjahr 2006 sei daher vom Erfüllen der Voraussetzungen für die Berücksichtigung des *großen Pendlerpauschales* in acht der zwölf Monate des Streitzeitraums auszugehen.

Im weiteren Verfahren reichte die Bw. ergänzend Dienstzeitaufzeichnungen auch für die Monate Februar bis Juni 2006 nach und hielt fest, dass ihre Dienstzeit im Schichtbetrieb außerhalb ihrer Einflussnahme gelegen sei und sie bei der Dienstverrichtung auch keine Gleitzeitmöglichkeit habe. Zur Erledigung von Vorbereitungsarbeiten sei es notwendig, jeweils bereits 5 – 10 Minuten vor Beginn der Schichtdienstzeit am Dienstort einzutreffen.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### a) Sachverhaltsfeststellung:

Als Ergebnis des durchgeführten Ermittlungsverfahrens sieht der UFS folgenden Sachverhalt als erwiesen an:

Die Bw. verrichtete im gesamten Streitzeitraum zwar für wechselnde Auftraggeber doch unter gleich bleibenden zeitlichen Rahmenbedingungen (Schichtarbeit) und am selben Einsatzort in Graz eine Tätigkeit als „Customer Care Agent“ (telefonische Kundenbetreuung).

In den vorgelegten Dienstverträgen der Bw. finden sich folgende verfahrensrelevante Regelungen:

Die Dienstverpflichtung der Bw. umfasst eine Normalarbeitszeit von 38,5 Wochenstunden. Neben der Entlohnung für die in dieser Normalarbeitszeit zu erbringende Leistung sind mit dem vereinbarten Gesamtentgelt monatlich 6 Überstunden abgegolten, welche die Bw. als Monatsdurchschnitt bezogen auf ein Kalenderjahr zu erbringen und, so wie die Normaldienstleistung, durch Eigenaufzeichnung (ab 1. Juli 2006 in einer vom Dienstgeber beigestellten, elektronischen Zeiterfassungskarte) zu dokumentieren hat. Darüber hinausgehende Überstunden bedürfen der schriftlichen Anordnung des Dienstgebers und sind gesondert abzugelten.

Gemäß Punkt V a) des Dienstvertrages vom 27. Jänner 2006 zählen die *Zeiten zum und vom Arbeitsplatz vor und nach Dienst (...) ausdrücklich nicht zur Arbeitszeit*.

Im Unternehmen des Dienstgebers erfolgt die Dienstverrichtung nach Schichtplänen, welche auf die betrieblichen Servicezeiten des Telefondienstleisters abgestimmt sind. Diese Schichtpläne werden nach wiederkehrenden Wochenmodellen für mindestens einen Monat im Voraus verbindlich erstellt (bei Vollzeitbeschäftigung mit pauschalierten Überstunden auf Basis von 40 Wochenstunden unter Einrechnung einer halbstündigen Arbeitspause pro Tag). Schichtplanänderungen sind ausdrücklich befugten Personen im Unternehmen vorbehalten.

Über die planmäßige Soll-Tagesarbeitszeit hinausgehende Arbeitszeiten werden nach den gesetzlichen bzw. kollektivvertraglichen Bestimmungen (Überstundenregelung) vergütet. Für Schichtdienstverrichtung an Sonn- oder Feiertagen wird eine Schichtdienstausgleichszulage bezahlt. Dazu werden die Daten aus dem elektronischen Zeiterfassungssystem *minutengenau ins Personalverrechnungsprogramm übergeleitet* (Punkt 3.4 der Dienstvertragsergänzung der Bw. vom 1. Juni 2006).

Den vorgelegten Dienstplänen ist zu ersehen, dass die Bw. im Streitzeitraum für Schichtdienste mit Dienstbeginn zwischen 6:30 Uhr und 13:30 Uhr bzw. mit Dienstende zwischen 15:00 Uhr und 22:00 Uhr eingeteilt war. Samstags-/Sonntags-/Feiertagsdienste verrichtete sie demnach an insgesamt 19 Tagen im Jahr 2006 (davon in zwei Monaten an mehr als einem Wochenende; anderseits sind in zwei Monaten keine derartigen Dienste ausgewiesen).

Die Bw. besaß im gesamten Streitzeitraum eine Privat-Pkw, den sie ihren Angaben zufolge für die Fahrten zwischen ihrer Wohnung und dem Dienstort angeschafft und verwendet hat. Für die zurückzulegende Wegstrecke (Entfernung je nach Internet-Routenplaner-Auskunftsdiest – Map24, Google maps, Herold, ViaMichelin - zwischen 42 und 46,5 Straßenkilometer, davon 32 Kilometer Schnellstraße) benötigt man mit dem Pkw (ebenfalls abhängig vom Routenplaner-Auskunftsunternehmen) im Normalfall zwischen 26 und 42 Minuten, rein rechnerisch somit durchschnittlich 34 Minuten.

Auf der Teilstrecke Y – Graz (35 Bahnhkilometer) standen im Streitzeitraum für alle in Frage kommenden Schichtdienstzeiten der Bw. regelmäßige Zugverbindungen zur Verfügung. Für die Anschlussstrecken in Graz gab es ebenfalls zu jeder erforderlichen Zeit öffentliche Verkehrsverbindungen (Straßenbahn, Busse).

Für die Wegstrecke zwischen den Endhaltestellen und dem Dienstort ist lt. Auskunftsdiest der Grazer Verkehrsbetriebe (GVB) bei der Anfahrt zum Dienst ein Fußweg von 6 Minuten (Haltestelle M.-Straße), bei der Heimfahrt ein solcher von 12 Minuten (Haltestelle K.-Straße) zu veranschlagen.

Aufgrund der unterschiedlichen Ein-/Ausstiegshaltestellen bei Dienstbeginn bzw. –ende entfällt die von der Bw. im Verfahren vorgebrachte Notwendigkeit der Überquerung einer vierspurigen Straße bei der Anfahrt zum Dienstort.

Die Benutzung dieses öffentlichen Verkehrsangebots führt bei bestimmten Schichtmodellen zu längeren Wartezeiten zwischen Ankunft am Dienstort und Schichtbeginn bzw. zwischen Schichtende und Verlassen des Betriebes (Dienstbeginn 10:00 Uhr/Wartezeit 36 Minuten, Dienstbeginn 10:30 Uhr/Wartezeit 66 Minuten; Dienstbeginn 11:30 Uhr und 13:30 Uhr/Wartezeit je 51 Minuten; Dienstende 19:00 Uhr/Wartezeit 28 Minuten, Dienstende 20:00 Uhr/Wartezeit 75 Minuten). Bei den übrigen Schichtmodellen liegt die Wartezeit zwischen Ankunft und Dienstbeginn zwischen 6 und 21 Minuten, wobei hier noch die von der Bw. angegebene Vorbereitungszeit vor dem Arbeitsstart von 5 bis 10 Minuten zu berücksichtigen ist. Nach Dienstende betragen die Wartezeiten, abgesehen von den beiden oa. Schichtmodellen, regelmäßig 6 bzw. 9 Minuten, beim Dienstende 17:00 Uhr 21 Minuten. Aus den vom Dienstgeber vorgelegten Zeitaufzeichnungsunterlagen für Juli bis Dezember ist zu ersehen, dass die Zeiten zwischen Ankunft der Bw. am Dienstort und Schichtbeginn bzw. zwischen Schichtende und Verlassen des Dienstortes als Überstundenzeit zur Anrechnung kam und mit dem monatlichen Überstundenpauschale gegen verrechnet bzw. im Ausmaß einer Überschreitung zum Jahresende gesondert abgegolten wurde.

Festzustellen ist, dass die Überzeiten in den Zeitaufzeichnungen (abgesehen von den Monaten November/Dezember, in welchen offenbar für die Weihnachtszeit voraus eingearbeitet wurde), jeweils relativ kurze Zeitspannen von insgesamt bis zu maximal in etwa 30 Minuten pro Tag umfassten.

Die Dienstvertragsregelungen (gesondert zu entlohnende Überstunden nur nach schriftlicher Anordnung) legen nahe, dass auf Seiten des Dienstgebers ein grundsätzliches Bestreben besteht, ein Überschreiten der pauschal abgegoltenen Überstunden im Jahresdurchschnitt aus Gründen, die in der Sphäre des Dienstnehmers liegen (wie dies bei Wartezeiten infolge Benützung öffentlicher Verkehrsverbindungen durch den Dienstnehmer der Fall ist) zu vermeiden.

Bei den auf der Teilstrecke vom Wohnort der Bw. zum Bahnhof Y verkehrenden Regionalbussen waren die Fahrpläne im Verfahrenszeitraum nur in Ausnahmefällen auf die Abfahrts-/ Anschlusszeiten der ÖBB-Züge im Bahnhof Y abgestimmt. Für diese Wegstrecke kam die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels aufgrund des Schichtdienstbetriebes für die Bw. nur selten überhaupt (da zumeist nur in einer Fahrtrichtung) bzw. ggfs. mit großen zeitlichen Verzögerungen in Frage.

Mit dem Pkw ist die Teilstrecke Wohnung – Bahnhof Y (Entfernung je nach Internet-Routenplaner-Auskunftsdiest zwischen 5,2 und 8,7 Straßenkilometer) im Normalfall

(wiederum anhängig vom Routenplaner-Auskunftsunternehmen) in 6 - 15 Minuten zurückzulegen.

Bei einer bestmöglichen Kombination von Pkw und öffentlichen Verkehrsmitteln (park & ride) errechnen sich für die Anreise der Bw. zu den erforderlichen Schichtdienstverrichtungen Wegzeiten bei Dienstbeginn zwischen 90 Minuten (Dienstbeginn 6:30 Uhr) und 108 Minuten (Dienstbeginn 10:00 Uhr und 10:30 Uhr) bzw. bei Dienstende zwischen 96 Minuten (Dienstende 19:00 Uhr) und 122 bzw. 123 Minuten (Dienstende 15:00 Uhr, 15:30 Uhr, 16:30 Uhr). Diese Wegzeiten beinhalten neben den reinen Fahrzeiten auch die Zeiten für die von der GVB angegebenen Fußwege zwischen Endhaltestellen und Dienstort, weiters angemessene, fahrplanmäßige Umsteigezeiten bei Wechsel der öffentlichen Verkehrsmittel sowie eine 5 minütige Umsteigezeit beim Wechsel zwischen Pkw und Zug im Bahnhof Y, jedoch in Hinblick auf die Überstundenanrechnung keine Wartezeit zwischen Ankunft am Dienstort und Schichtbeginn bzw. Schichtende und Verlassen des Dienstortes. Die Tagesgesamtwegzeiten schwanken bei diesem „best practice park & ride-System“ zwischen 204 Minuten, d.h. rd. 3 1/4 Stunden (für Schichtmodelle mit Dienstbeginn zwischen 9:00 Uhr und 10:30 Uhr) und 229 Minuten, knapp 3 ¾ Stunden (beim Schichtmodell 7:00 Uhr - 19:00 Uhr).

Bei einer täglichen Solarbeitszeit von 8 Stunden (Normalarbeitszeit incl. pauschalierter Überstunden) entspricht dies einer Wegzeit zwischen 42,5% und 47,7% der Tagesarbeitszeit der Bw. (ohne Berücksichtigung der Überstunden entsprechend mehr).

Berücksichtigt man bei den Dienstzeitmodellen ab Schichtbeginn 10:00 Uhr die überlangen Wartezeiten von durchwegs mehr als einer Stunde (bei den Schichtmodellen AI und AK 94 Minuten bzw. 126 Minuten Wartezeit) zwischen Ankunft am bzw. Verlassen des Dienstortes und Schichtbeginn/Schichtende ergeben sich für insgesamt sechs der vierzehn Schichtmodelle des Streitzeitraums Gesamttageswegzeiten von 4,5 bis 5,5 Stunden, das sind 56% bis 70% der vorgesehenen Tagessolarbeitszeit. Nach diesen Schichtmodellen verrichtete die Bw. - abgesehen vom April - ihren Dienst im Zeitraum Februar bis September 2006 an den überwiegenden Arbeitstagen des jeweiligen Monats (für Jänner liegen keine Unterlagen vor).

#### b) Rechtliche Beurteilung:

§ 16 Abs.1 Z.6 EStG (in der für das Verfahren maßgeblichen Fassung) normiert als Werbungskosten explizit *Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte* und legt für deren Berücksichtigung folgende Anwendungsvoraussetzungen fest:

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 495,- € jährlich*

*40 km bis 60 km 981,- € jährlich*

*über 60 km 1.467,- € 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 270,- € jährlich*

*20 km bis 40 km 1.071,- € jährlich*

*40 km bis 60 km 1.863,- € jährlich*

*über 60 km 2.664,- € jährlich.*

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

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.September 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 Gesetzesmaterialien heran (z.B. VwGH 28.Oktober 2008, 2006/15/0319 und 24.September 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 Massenbeförderungsmitteln als mit dem eigenen Kfz; im Nahbereich von 25 km ist die Benützung des Massenbeförderungsmittels entsprechend den Erfahrungswerten über die durchschnittliche Fahrtzeit 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.“*

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 Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel und anderseits 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 Fahrtzeit 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 vom 4.2.2009, 2007/15/0053 aufgegriffen. Auch in der Judikatur des UFS hat der Gedanke bereits seinen Niederschlag gefunden, z.B. 24.2.2010, RV/0394-I/09; 21.1.2010 RV/0501-I/09; 23.12.2008 RV/0031-G/08; 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 vom 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 Unterschied 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 (vollzeitbeschäftigte) 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 Dienstort kein Kriterium für die Zumutbarkeit der Annahme einer angebotenen Arbeitsstelle gewesen war, bezieht § 9 Abs.2 Arbeitslosenversicherungsgesetz 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.

Im anhängigen Verfahren errechnet sich, wie erwähnt, aus den unterschiedlichen Zeitangaben der diversen Routenplanerdienste eine durchschnittliche Wegzeit von 34 Minuten für die Zurücklegung der Strecke Wohnort – Dienstort mit dem Pkw, die auch mit den Angaben der Bw. in der Berufung übereinstimmt. Festzuhalten ist, dass es sich um einen Durchschnittswert handelt, der von Normalbedingungen bei den Wetter- Straßen- und Verkehrsverhältnissen ausgeht. Längere oder kürzere Wegzeiten aufgrund besonderer Umstände im Einzelfall bleiben aus Gründen der Verfahrensökonomie und zur Vermeidung von Beweisproblemen bewusst unberücksichtigt.

Rein rechnerisch ergibt sich somit als Grenzwert im Sinne des ersten Satzes der zitierten Amtlichen Erläuterungen zu § 16 Abs.1 Z.6 EStG eine Wegzeit von 102 Minuten je Fahrtrichtung bei Benützung öffentlicher Verkehrsmittel auf der überwiegenden Wegstrecke. Dies würde eine tägliche Gesamtwegzeit von bis zu 204 Minuten (= knapp 3,5 Stunden) zumutbar machen, was einem Wert von 42,5% der Normaltagesarbeitszeit der Bw. (inklusive pauschalen Überstundenanteils) entspricht.

Für die Zumutbarkeitsbeurteilung ist von einer optimalen Ausgestaltung des täglichen Dienstweges auszugehen. Dies betrifft sowohl die Auswahl des Beförderungsangebots als auch die Abstimmung der Fahrpläne bei Wechsel zwischen verschiedenen Verkehrsmitteln und ebenso die Wahl des Straßennetzes, wenn Teilstrecken im Individualverkehr zurückgelegt werden müssen. Die Ermittlung der zumutbaren Gesamtwegzeit unter Annahme einer Kombination von Pkw und öffentlichen Verkehrsmitteln sehen im Übrigen auch die zitierten Amtlichen Erläuterungen vor.

Gelegentliche, außerplanmäßige bzw. unvorhersehbare Beeinträchtigungen oder Verzögerungen sind bei der Ermittlung der regelmäßigen Wegzeit nicht zu berücksichtigen. Nur wenn derartige Vorkommnisse so häufig eintreten, dass mit entsprechenden Verlängerungen der Wegzeiten von vorne herein zu rechnen ist, können diese in die Wegzeitberechnung für die Zumutbarkeitsbeurteilung einfließen. Solche Umstände wurden im Verfahren allerdings nicht dargetan. Der Pauschalverweis der Bw. auf „immerwährende Verzögerungen (Verspätungen überfüllte Straßenbahnen)“ stellt weder eine Beweisführung noch eine hinreichende Glaubhaftmachung dar. Insbesondere fehlt eine Konkretisierung der Häufigkeit und des Ausmaßes der behaupteten, regelmäßigen Wegzeitverlängerungen. Mangels Relevanz für die Entscheidung im laufenden Verfahren bedurfte es allerdings keiner weiteren Erhebungen zu diesem Vorbringen.

Im anhängigen Verfahren hat die Auswertung der günstigsten Verkehrverbindungen unter Annahme eines park & ride-Systems, bei welchem die Teilstrecke zwischen der Wohnung der Bw. und dem Bahnhof in Y mit dem Privat-Pkw und die restliche Wegstrecke mit öffentlichen Verkehrsmitteln zurückgelegt wird, wie dargestellt ergeben, dass eine tägliche Wegzeit von 204 Minuten die *kürzeste*, für die Fahrt zum/vom Dienstort zu veranschlagende Zeitspanne ist, die lediglich bei den Schichtdiensten mit Dienstbeginn 9:00 Uhr bis 10:30 Uhr zu erreichen ist. Nach diesen Schichtmodellen hat die Bw. allerdings in keinem der elf überprüften Monate des Streitzeitraumes an den überwiegenden Arbeitstagen ihren Dienst verrichtet. Da keine Indizien gegen die Annahme vergleichbarer Verhältnisse für den Jänner sprechen, ist dies auch für diesen Monat anzunehmen. In allen übrigen Fällen liegt die errechnete „best-practice“-Tageswegzeit bei 210 Minuten und mehr.

Bereits nach den durch die Gesetzesmaterialien zu § 16 Abs.1 Z.6 EStG explizit vorgegebenen Kriterien („*Unzumutbar* sind... jedenfalls mehr als dreimal so lange Fahrzeiten“...) war der Bw. die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel auf dem überwiegenden Teil der täglichen Wegstrecke im gesamten Jahr 2006 nicht zuzumuten und lagen somit die Voraussetzungen für die Gewährung des *großen Pendlerpauschales* nach § 16 Abs.1 Z.6 lit.c EStG vor, sodass der Berufung vollinhaltlich stattzugeben war.

Die Abweichungen in den Zeitangaben der Auskunftsdienele zeigen allerdings, dass ein starrer, minutengenauer Zeitwert unrealistisch ist und eine Lösung der Zumutbarkeitsfrage allein auf Basis eines derartigen Wertes häufig zu keinem sachgerechten Ergebnis führen wird.

Bei der Beurteilung der Zumutbarkeit erscheint es daher umso mehr geboten, mit der Berücksichtigung des Verhältnisses zwischen der regelmäßigen/täglichen Wegzeit und der Dienstzeit, wie dies im Arbeitslosenversicherungsrecht durch das Gesetz sogar zwingend vorgegeben wird, einen weiteren Aspekt einzubeziehen.

Da der UFS aus den dargestellten Gründen davon ausgeht, dass bei Vollzeitbeschäftigung - unabhängig von der zurückzulegenden Entfernung – eine tägliche Wegzeit von mehr als 90 Minuten je Fahrtrichtung, d.h. eine regelmäßige Tageswegzeit von mehr als drei Stunden bzw. eine Wegzeit von mehr als 42% der Tagessolarbeitszeit grundsätzlich unzumutbar ist, war der Bw. auch unter diesem Blickwinkel die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel auf zumindest der halben Wegstrecke zwischen ihrer Wohnung und dem Dienstort an den überwiegenden Arbeitstagen der Lohnzahlungszeiträume des Streitzeitraums nicht zumutbar.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Graz, am 14. April 2010