



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des A., vom 20. September 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Braunau Ried Schärding vom 18. August 2005, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber ist ÖBB-Bediensteter und wohnte vom 1.1. bis 1.9.2004 in M. und anschließend in F.. Laut Bestätigung seines Arbeitgebers vom 2.9.2005 war er in W. beschäftigt, wobei Dienstbeginn in der Zeit von 6.00 und 9.00 Uhr und Dienstende in der Zeit von 15.30 und 18.30 Uhr war. Aus den vorgelegten Aufzeichnungen von den ersten drei Monaten ist ersichtlich, dass der Einschreiter im Jänner an 17 von 19 Arbeitstagen, im Februar an 16 von 19 Arbeitstagen und im März an 13 von 17 Arbeitstagen, also weitaus überwiegend, den Dienst um 7.30 Uhr begonnen hat. Dienstende war in der Regel um 16.00 Uhr, 16.30 Uhr, 17.00 Uhr, 17.30 Uhr oder 18.00 Uhr, gelegentlich erst um 18.30 Uhr. Bis kurz vor Mitternacht verkehrten Züge von E. nach S..

Hinsichtlich der Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte berücksichtigte das Finanzamt bei der Einkommensteuerveranlagung 2004 einerseits das im Lohnzettel ausgewiesene große Pendlerpauschale (für die Strecke von 2 bis 20 KM) von € 243,--, andererseits die Kosten für den Werkverkehr von € 48,-- und setzte mit Bescheid vom 18. August 2005 die Nachforderung an Einkommensteuer mit € 241,-- fest. Gemäß § 16 EStG

stehe ein Pendlerpauschale nicht zu, wenn ein Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend im Werkverkehr befördert werde. Müsse der Dienstnehmer hingegen für die Beförderung bezahlen, könnten diese Kosten bis zur Höhe des jeweiligen Pendlerpauschales beantragt werden. Habe ein Arbeitnehmer die Wegstrecke Wohnung und Einstiegstelle des Werkverkehrs ohne die Möglichkeit der Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels zurückzulegen, werde die Einstiegstelle des Werkverkehrs für Belange des Pendlerpauschales mit der Arbeitsstelle gleichgesetzt. Da die Wegstrecke zwischen Wohnung und Einstiegstelle unter 20 km betrage, hätte das Pendlerpauschale nur in Höhe von € 243,-- zuzüglich der Kosten für den Werkverkehr von € 48,--, zusammen also € 291,-- anerkannt werden können.

Dagegen wurde vom bevollmächtigten Vertreter berufen und die Zuerkennung des beantragten Pendlerpauschales in Höhe von € 2.421,-- (großes Pendlerpauschale über 60 km) begehrt. Es sei richtig, dass dem Berufungswerber im betreffenden Zeitraum die Nutzung der Züge im Rahmen des Werkverkehrs mit geringer Kostenbelastung möglich gewesen wäre. Tatsächlich habe der Rechtsmittelwerber aber nur in seltenen Fällen – schlechte Witterung, Kfz nicht verfügbar – davon Gebrauch gemacht. In der Regel habe der Einschreiter dazu sein Kraftfahrzeug benutzt. Wie aus der Bestätigung des Arbeitgebers hervorgehe, sei die Diensteinteilung des Berufungswerbers sehr variabel gewesen und sei meist noch am selben Tag den betrieblichen Erfordernissen angepasst worden. Dadurch hätten sich für den Rechtsmittelwerber zur Nutzung des öffentlichen Verkehrsangebotes regelmäßig Wegzeiten (einschließlich Wartezeit und Gehzeit vom jeweiligen Wohnsitz zum Bahnhof) von mehr als 2 Stunden ergeben. Verglichen mit einer Kfz-Fahrzeit von weniger als 1 Stunde sei damit Unzumutbarkeit gegeben.

Das Finanzamt wies das Rechtsmittel mit Berufungsvorentscheidung vom 12. Oktober 2005 ab. Das große Pendlerpauschale könne nicht gewährt werden. Die zumutbare Wegzeit für eine Strecke ab 40 km betrage 2,5 Stunden. Der Berufungswerber beginne seinen Dienst an mehr als der Hälfte der Arbeitstage in W. (neben dem Bahnhof) um 7.30 Uhr. Die Dienstzeiten würden halbstündlich von 16.00 Uhr bis 18.30 Uhr variieren. Für jede dieser Arbeitsbeginn- und Arbeitsendezeiten stehe ihm laut dem vorgelegten Fahrplan eine Zugverbindung zur Verfügung, die er benutzen könne. Bei Dienstende 17.00 Uhr treffe der nächste Zug erst ca. 2 Stunden später in S. ein. Da die Strecke Bahnhof S. nach P. aber in ca. 10 Minuten zurückgelegt werden könne, werde auch hier die zumutbare Wegzeit von 2,5 Stunden nicht überschritten. Die Benutzung eines öffentlichen Verkehrsmittels sei auch dann zumutbar, wenn man einen Teil der Wegstrecke mit einem eigenen Fahrzeug zurücklegen müsse. Das (große) Pendlerpauschale für die Strecke Bahnhof – P. sei bereits vom Dienstgeber gewährt worden, die Kosten, die dem Berufungswerber für die Zugbenutzung entstanden seien, seien beim Erstbescheid berücksichtigt worden.

In dem am 10. November 2005 gestellten Antrag auf Vorlage der Berufung an die zweite Instanz, wodurch das Rechtsmittel wiederum als unerledigt gilt, führte der bevollmächtigte Vertreter aus, dass der Berufungswerber seinen Wohnsitz bis 1.9.2004 in M. gehabt habe. Die Entfernung von dort zur nächsten Haltestelle (Postbusshaltestelle SM.) eines öffentlichen Verkehrsmittels betrage rund 4 km. Von dort mit dem Bus zum Bahnhof nach D.. Von dort mit dem Zug zum Hauptbahnhof E.. Von dort noch ca. 15 Minuten (gestoppt: - keine direkte Überwindung der Geleise zulässig, geringes Tempo zu Stoßzeiten auf dem Bahnhofsgelände) Gehzeit in die M-Straße. Nach Dienstende dasselbe in die umgekehrte Richtung. Zusammen mit einem Mitarbeiter der Lohnstelle der ÖBB sei seinerzeit anlässlich der Antragstellung gegenüber dem Arbeitgeber die Zumutbarkeit des erhöhten Pendlerpauschales zu dieser Situation überprüft und akzeptiert worden. Seit 2.9.2004 wohne der Rechtsmittelwerber in F.. Die nächste Haltestelle eines öffentlichen Verkehrsmittels sei die Bahnhaltestelle in G. in einer Entfernung von ca. 2,5 km. Die erste Möglichkeit von dort mit der Bahn nach S. zu kommen sei um 6.22 Uhr. Allerdings sei damit der Anschluss nach E. , Abfahrt um 6.15 Uhr nicht erreichbar, der sicherstellen könne, dass der Einschreiter um 7.15 Uhr am Hauptbahnhof E. sei, damit der überwiegende Dienstbeginn pünktlich um 7.30 Uhr ermöglicht sei. Außerdem müsste der Einschreiter dann immer noch die Strecke von P. bis zum Bahnhof S., rund 5,5 km zurücklegen.

Für den Fall der Unzumutbarkeit eines öffentlichen Verkehrsmittels habe der Gesetzgeber bereits ab einer Wegstrecke von 2 km ein Pendlerpauschale vorgesehen. Daraus lasse sich ableiten, dass bei längeren Teilstrecken die zum Erreichen einer öffentlichen Verkehrsverbindung erforderlich seien ebenso Unzumutbarkeit gegeben sei. Selbst wenn die Finanzverwaltung meine, eine optimale Kombination von PKW und öffentlichen Verkehrsmitteln wäre zu unterstellen, so widerspricht sie damit dem offensichtlichen Grundgedanken, dass mit dem erhöhten Pendlerpauschale die höhere Kostenbelastung, die mit dem Halten eines Pkws (Fixkosten) verbunden sei, abgegolten werden solle, wenn die Erreichung einer "zumutbaren" Wegzeit und damit reduziertes Pendlerpauschale oder wie in diesem Fall nur Anerkennung des Kostenersatzes für die Jahreskarte von € 48,-- für den zur Verfügung stehenden Werkverkehr wieder nur durch das Halten/Nutzen eines Pkws möglich werde.

Keinesfalls vom Gesetz gedeckt könne ein Splitting des Weges für die Zuerkennung einer Pendlerpauschale neben dem Werkverkehr sein wie in der Berufungsvorentscheidung dargestellt. Außerdem setze die Werkverkehrsregelung im § 16 EStG die tatsächliche Beförderung der betreffenden Person voraus, was hier nur sehr selten der Fall sei.

Als durchschnittliche Gehgeschwindigkeit habe der Einschreiter aus dem Internet Werte von 1,45 bis 1,5 m/s in Erfahrung bringen können. Dies würde für 2,5 km eine Zeit von

mindestens 28 Minuten, für 4 km mindestens 45 Minuten und für 5,5 km mindestens 62 Minuten ergeben. Hinzu komme noch ein Sicherheitspuffer zum Erreichen des ersten öffentlichen Verkehrsmittels von 5 – 10 Minuten, der für die Hinfahrt einzuplanen sei. Damit würden sich Wegzeiten von fallweise sogar über den in den Richtlinien geforderten 2,5 Stunden, jedenfalls nie weniger als 2 Stunden und somit mehr als das Doppelte der Fahrzeit mit dem PKW ergeben. Auf die Widersprüche zwischen Richtlinien und Gesetz aber auch auf die verfassungsrechtlichen Bedenken von u.a. Univ.Prof. Dr. Werner Doralt insbesondere wie in diesem Fall werde besonders hingewiesen.

Mit Schreiben vom 16. Februar 2007 hielt der Unabhängige Finanzsenat dem Berufungswerber Folgendes vor:

"1. Nach der Aktenlage sind Sie bei den ÖBB beschäftigt und können gegen einen Jahresbetrag von € 48,-- das ÖBB-Netz ganzjährig benutzen. Dies gilt auch für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (SM. bzw. SF. nach E.). Als Kosten der Beförderung im Werkverkehr hat das Finanzamt diesen Betrag bei der Arbeitnehmerveranlagung als Werbungskosten berücksichtigt.

2. Für die ca. 5 Kilometer langen Fahrten von SM. zu den ÖBB-Bahnhöfen D. bzw. S. bzw. für die ca. 3 Kilometer langen Fahrten von SF. zum ÖBB-Bahnhof S. hat Ihr Arbeitgeber das große Pendlerpauschale von € 243,-- jährlich bereits beim Steuerabzug vom Arbeitslohn berücksichtigt. Dieses Pauschale deckt eine 2 bis 20 km lange Fahrtstrecke von der Wohnung zu den einzelnen Einstiegsstellen des Massenbeförderungsmittels (Bahnhöfe S. bzw. D.) ab. Da laut § 16 Abs. 1 Z 6 EStG auf der **überwiegenden** Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte die Benützung eines Massenbeförderungsmittels (Zug) möglich und zumutbar ist, steht nach dem Gesetzeswortlaut dieser Pauschalbetrag nicht zu. Dies könnte eine Verböserung nach sich ziehen.

3. Laut den vorgelegten Dienstplänen begann Ihr Dienst – von einigen Ausnahmen abgesehen – täglich um 7.30 Uhr in E.. Nach dem maßgeblichen Zugfahrplan fuhr der Eilzug um 6.16 Uhr von S. bzw. um 6.30 Uhr von D. ab und erreichte E. um 7.14 Uhr. Die Wegstrecke Bhf. S. – Bhf. E. beträgt 69 km, D. – E. 52 km. Der Weg vom Bahnhof E. zur überwiegenden Dienststelle in W. beträgt höchstens 8 Minuten. Der Bahnhof E. hat zwei Ausgänge einerseits Richtung Stadtzentrum andererseits in die Neustadt, wobei in beiden Fällen eine Fußgängerüberführung (vorher Unterführung) über den ganzen Schienenbereich benützt werden kann. (Bemerkt wird, dass der Referent die Situation in E. sehr genau kennt, kam er doch mehrere Jahre mit dem Zug in E. an und musste in die weiter entfernte S-Straße gehen. Dieser Fußweg war in 10 Minuten ohne Schwierigkeiten zu bewältigen.) Für die höchstens 5 Kilometer lange Fahrt von der Wohnung zum Einstiegbahnhof S. bzw. D. steht Ihnen der PKW zur Verfügung, weshalb für diese Strecke inklusive Wartezeit zur Zugabfahrt ein Zeitaufwand

von 10 Minuten zu berechnen ist. Die Zeit von der Abfahrt von zu Hause bis zum Dienstbeginn in E. beträgt somit an der weitaus überwiegenden Zahl der Arbeitstage weniger als 1 Stunde 30 Minuten, so dass die Benutzung eines Massenbeförderungsmittels für die Fahrt von der Wohnung zur Arbeitsstelle auf jeden Fall zumutbar ist.

4. Hinsichtlich der Rückfahrt von der Arbeitsstelle zur Wohnung stellt sich die Situation wie folgt dar: Nach den vorgelegten Dienstplänen war das Dienstende teilweise um 16.00 Uhr, 16.30 Uhr, 17.00 Uhr, 17.30 Uhr, 18.00 Uhr oder 18.30 Uhr.

Dienstende E.	Zugabfahrt E.	Zugankunft S.	Ankunft Wohnung	Gesamtzeit
16.00 Uhr	16.28 Uhr	17.08 Uhr	17.18 Uhr	1 Std. 18 Min.
16.30 Uhr	16.59 Uhr	17.57 Uhr	18.07 Uhr	1 Std. 37 Min.
17.00 Uhr	17.55 Uhr	19.03 Uhr	19.13 Uhr	2 Std. 13 Min.
17.30 Uhr	17.55 Uhr	19.03 Uhr	19.13 Uhr	1 Std. 43 Min.
18.00 Uhr	18.24 Uhr	19.30 Uhr	19.40 Uhr	1 Std. 40 Min.
18.30 Uhr	19.07 Uhr	20.01 Uhr	20.11 Uhr	1 St. 41 Min.

Somit war auch hinsichtlich der Rückfahrt die Benützung des Massenbeförderungsmittels an den überwiegenden Tagen des Lohnzahlungszeitraumes (Monat) möglich und zumutbar. Bis zur Übersiedlung von M. nach F. am 31.8.2004 konnte für die Fahrten zur Arbeitsstätte meist der näher gelegene Bahnhof D. benutzt werden, so dass die Wegzeit um ca. 14 Minuten pro Fahrt noch kürzer war bzw. zusätzlich ein Zug zur Verfügung stand, der E. um 17.24 Uhr verließ und D. um 18.14 Uhr erreichte, weshalb bei Dienstende 17 Uhr die Gesamtzeit lediglich 1 Std. 24 Minuten betrug."

Dazu teilte der bevollmächtigte Vertreter im Schreiben vom 12. März 2007 mit, dass für den Berufungswerber nicht nachzuvollziehen sei, ausgenommen durch die vorschriftswidrige Benutzung von Abkürzungen, dass die Gehzeit für die beschriebene Strecke nach dem Umbau des Bahnhofes E. unter 15 Minuten möglich sei. Diesbezüglich werde um Überprüfung der aktuellen Situation ersucht. Alle schematischen Darstellungen würden von der Voraussetzung ausgehen, dass der Rechtsmittelwerber über einen PKW verfüge und diesen auch für die Fahrt bis zum Bahnhof und von diesem nach Hause benutze. Aus dem Gesetz könne nicht abgeleitet werden, dass sich eine Zumutbarkeit dann ergeben könne, wenn in Kombination mit der Verwendung eines Pkws entsprechend kurze Wegzeiten möglich seien. Vielmehr sei

eine Zumutbarkeit daran zu messen, dass ein motorisiertes Verkehrsmittel oder auch ein Fahrrad gar nicht zur Verfügung stehen würde, sondern lediglich öffentliche Verkehrsmittel zum Einsatz kommen würden. Denn bereits die Notwendigkeit einer ergänzenden Nutzung eines solchen individuellen Verkehrsmittels zeige die Unzumutbarkeit öffentlicher Verkehrsmittel (insbesondere vor dem Hintergrund kleiner werdender Frequenzen bzw. der Schließung einzelner Linien im ländlichen Bereich) auf, würden diese doch die Gesamtwegzeit verkürzen und eine Schein-Attraktivität öffentlicher Verbindungen vermitteln, die dennoch durch enorme Fixkosten für die wiederum erforderliche Anschaffung und Haltung eines Kfz belastet seien. Nochmals werde darauf hingewiesen, dass sich die nachgewiesenen Dienstschlusszeiten so tatsächlich ergeben hätten, die aber der Berufungswerber am Morgen desselben Tages in der Regel noch nicht gekannt habe und somit immer von einer für ihn ungünstigen Situation habe ausgehen müssen.

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

Gemäß § 16 Abs. 1 Einkommensteuergesetz 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten sind nach Z. 6 dieser Gesetzesstelle auch die Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, wobei 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 für das Veranlagungsjahr 2004 (StReformG 2005, BGBl. I 57/2004) zusätzlich als Pauschbeträge berücksichtigt ("kleines Pendlerpauschale"):

Bei einer einfachen Fahrtstrecke von		
20 km bis 40 km	450 Euro	jährlich
40 km bis 60 km	891 Euro	jährlich
über 60 km	1.332 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 ("großes Pendlerpauschale"):

Bei einer einfachen Fahrtstrecke von

2 km bis 20 km	243 Euro	jährlich
20 km bis 40 km	972 Euro	jährlich
40 km bis 60 km	1.692 Euro	jährlich
über 60 km	2.421 Euro	jährlich

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

Gegen diese gesetzliche Regelung sind bereits mehrfach verfassungsrechtliche Bedenken angemeldet worden. Mit Beschluss vom 28.11.1995, B 21/95 hat der Verfassungsgerichtshof die Behandlung einer die Verfassungswidrigkeit des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG behaupteten Beschwerde abgelehnt.

Strittig ist, ob dem Berufungswerber das **große** Pendlerpauschale in Höhe von € 2.421,-- für die über 60 km lange Strecke zwischen der jeweiligen Wohnung und der Arbeitsstätte zusteht.

Nach dem Gesetzeswortlaut kommt es hinsichtlich der Gewährung des kleinen oder großen Pendlerpauschales nicht darauf an, ob der Steuerpflichtige die Strecke Wohnung – Arbeitsstätte tatsächlich mit einem Massenbeförderungsmittel oder mit dem PKW oder mit beiden bewältigt. Entscheidend ist, ob zumindest auf der halben Fahrtstrecke ein Massenbeförderungsmittel verkehrt und seine Benutzung im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zumutbar ist. Trifft dieser Sachverhalt zu, kommt die Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b (kleines Pendlerpauschale), ansonsten die nach lit. c (großes Pendlerpauschale) zur Anwendung (vgl. auch Feststellungen des Finanzausschusses zum EStG 1988 in ÖStZ 1988, S. 238).

Unzumutbarkeit liegt somit dann vor, wenn auf dem halben Arbeitsweg (hin oder auch zurück) ein Massenbeförderungsmittel überhaupt nicht oder nicht zur erforderlichen Zeit (Nachtarbeit) verkehrt. Der Gesetzgeber verlangt hier also nicht, dass auf der ganzen Fahrtstrecke ein Massenbeförderungsmittel in Betrieb ist, es genügt, wenn ein solches hinsichtlich der halben Fahrtstrecke verkehrt. Im vorliegenden Fall beträgt die gesamte Wegstrecke von der Wohnung zur Arbeitsstätte im Höchstfall 75 km, wovon auf einer Strecke von 69 km, somit auf wesentlich mehr als der halben Strecke, eine sehr gut ausgebauten Zugverbindung besteht. Eine Unzumutbarkeit wegen tatsächlicher Unmöglichkeit der Benutzung eines Massenbeförderungsmittels liegt also nicht vor.

Weiters ist zu prüfen, ob eine Unzumutbarkeit wegen langer Anfahrtszeit vorliegt. Die Frage, wann die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel zumutbar ist, wird in § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG 1988 nicht näher geregelt und ist somit im Wege der Gesetzesinterpretation zu lösen. In Übereinstimmung mit Lehre wird in der Verwaltungspraxis die Unzumutbarkeit wegen langer

Anfahrtszeit anhand einer entfernungsabhängigen Zeitstaffel geprüft, wobei nachstehende Zeiten für die Zurücklegung der **einfachen** Wegstrecke durchschnittlich als zumutbar angesehen werden:

unter 20 km	1,5 Stunden
ab 20 km	2 Stunden
ab 40 km	2,5 Stunden

[Bemerkt wird, dass nach den amtlichen Erläuterungen (Regierungsvorlage) zum EStG 1988 die Fahrt mit dem Massenbeförderungsmittel insbesondere dann unzumutbar wäre, wenn sie mehr als dreimal so lange dauert wie mit dem eigenen Kraftfahrzeug. Allerdings sei im Nahebereich von bis zu 25 km die Benützung des Massenbeförderungsmittels auch dann zumutbar, wenn die Gesamtfahrzeit für die einfache Fahrtstrecke nicht mehr als 90 Minuten betrage.]

Die Wegzeit umfasst nach herrschender Lehre (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch EStG 1988, Tz 53 zu § 16; Doralt, EStG<sup>9</sup>, § 16 Tz 108, ÖStZ 1988, 317) 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, dann ist von der Benützung des schnellsten öffentlichen Verkehrsmittels auszugehen; darüber hinaus ist eine optimale Kombination von Massenbeförderungs- und Individualbeförderungsmittel (z.B. Park and ride) zu unterstellen, und zwar auch dann, wenn dadurch die Fahrtstrecke länger wird.

Laut den Berufungsausführungen besitzt der Berufungswerber ein Kraftfahrzeug, weshalb ihm zuzumuten ist, dass er die Strecke von der Wohnung in SM. bzw. von SF. zu den Bahnhöfen S. bzw. D. mit dem PKW zurücklegt. Kann – wie im vorliegenden Fall – auf mehr als der halben Strecke ein Massenbeförderungsmittel benutzt werden, dann ist **nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum EStG 1988** die für die Zumutbarkeit maßgebliche Fahrtzeit aus der Gesamtfahrzeit (**KFZ und Massenbeförderungsmittel**) zu errechnen. Die geht auch aus den vielen Beispielen im Antragsformular auf Berücksichtigung des Pendlerpauschales hervor. Von Einzelfällen abgesehen wird zur Überwindung einer Entfernung von drei und mehr Kilometer (zweimal pro Arbeitstag) tatsächlich immer ein Kraftfahrzeug benutzt. Bemerkt wird, dass die Differenz zwischen dem kleinen und großen Pendlerpauschale, wie nachstehend erläutert, nicht so groß ist, dass damit die allgemeinen Kosten für das Halten eines Pkws (Fixkosten) abgegolten wären. Daher kann die diesbezügliche Rechtsansicht des Berufungswerbers im Vorlageantrag vom 10. November 2005, dass mit dem erhöhten Pendlerpauschale die höhere Kostenbelastung, die mit dem

Halten eines Pkws (Fixkosten) verbunden sei, abgegolten werden soll, nicht geteilt werden. Zwischen den beiden Pendlerpauschalen über 60 km besteht nämlich nur eine Differenz von € 1.089,-- jährlich. Dividiert man diese durch die täglich gefahrenen Kilometer von zumindest 120 km und weiters durch die Anzahl der Arbeitstage von mindestens 200 pro Jahr, ergibt sich bloß eine Erhöhung gegenüber dem kleinen Pendlerpauschale von 5 Cent pro Kilometer. Was die Situation am Arbeitsort E. betrifft, so beträgt die Entfernung vom Bahnhof zur Arbeitsstelle laut Routenplaner (Fußweg) aufgerundet 300 Meter. Dividiert man diesen Wert durch 1,45 Meter pro Sekunde (Wert laut Vorlageantrag), ergibt dies eine Gehdauer von aufgerundet 4 Minuten. Wenn im Vorhalt vom 16. Februar 2007 für den Weg vom Bahnsteig über die erst vor einigen Jahren errichtete Fußgängerüberführung zum zentrumseitigen Bahnhofausgang weitere vier Minuten veranschlagt worden sind, ist dies reichlich bemessen. (Bemerkt wird, dass der Bahnhof E. kein Kopfbahnhof ist und daher die Züge in der Nähe der Fußgängerüberführung stehen bleiben.) Aber selbst wenn der Berufungswerber für diese kurze Strecke sieben Minuten benötigen sollte, erreicht er bei Arbeitsbeginn, welcher in der Regel um 7.30 Uhr stattfindet, noch rechtzeitig seine Arbeitsstätte. Hinsichtlich der Rückfahrt vom Arbeitsort zum Wohnort stehen dem Rechtmittelwerber 24 und mehr Minuten für die Bewältigung der Strecke Arbeitsstätte – Bahnhof E. zur Verfügung. Wie im Vorhalt vom 16. Februar 2007 ausführlich dargelegt, war dem Berufungswerber sowohl hinsichtlich der Hinfahrt von der jeweiligen Wohnung zur Arbeitsstätte als auch hinsichtlich der Rückfahrt von der Arbeitsstätte zur jeweiligen Wohnung die Benützung eines Massenbeförderungsmittels an den überwiegenden Tagen des jeweiligen Lohnzahlungszeitraumes (Monat) sowohl möglich als auch zumutbar. Die Wegzeit lag stets unter 2 Std. 30 Minuten (bzw. unter der dreifachen Zeit auf der Basis einer PKW-Benutzung für die ganze Strecke). Daher kann das beantragte große Pendlerpauschale für eine Strecke von über 60 Kilometer nicht gewährt werden.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 9. Mai 1995, 92/14/0092, ausgeführt hat, steht ÖBB-Bediensteten analog der Beförderung im Werkverkehr ein Pendlerpauschale nicht zu, entstehende Kosten sind aber bis zur Höhe des entsprechenden Pauschales als Werbungskosten zu berücksichtigen. Im vorliegenden Fall hat das Finanzamt die Kosten des Werkverkehrs (€ 48,--) sowie das große Pendlerpauschale (€ 243,--) für die Benutzung des PKW von der Wohnung bis zur Einstiegstelle des Werkverkehrs bei Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung 2004 ohnehin berücksichtigt.

Das Rechtsmittel war daher als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 13. April 2007