



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat (UFS) hat über die Berufungen des Bw., vom 5. Dezember 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes X. (FA) vom 14. November 2007 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2002 - 2005 entschieden:

Den Berufungen betreffend Einkommensteuer 2002 – 2004 wird Folge gegeben.

Der Berufung betreffend Einkommensteuer 2005 wird teilweise Folge gegeben

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen, die einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bilden.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.), Dienstnehmer der Steiermärkischen Krankenanstalten GmbH mit Familienwohnsitz in Graz, war nach der Aktenlage zumindest von 1995 bis zu seiner Pensionierung im Jahr 2005 als Betriebsdirektor eines obersteirischen Krankenhauses tätig. Für die durch die Anmietung einer Wohnung am Dienstort erwachsenen Kosten beantragte er im Rahmen seiner Arbeitnehmerveranlagungen alljährlich den Abzug von Werbungskosten. Im Jahr 2005 berechnete er diese Kosten, trotz seiner Pensionierung per 30. Juni, in Hinblick auf eine Kündigungsfrist im Mietvertrag bis 30. September.

Nach Anerkennung der begehrten Werbungskosten in den ersten Jahren, verwehrte das FA in den Jahren 2002 – 2005 die Berücksichtigung der geltend gemachten Aufwendungen, nachdem bei einer Überprüfung festgestellt worden war, dass der Arbeitsort des Bw. weniger

als 120 Kilometer von seinem Familienwohnsitz in Graz entfernt liegt. Der überwiegende Teil (99 Kilometer) der 110 Kilometer langen Strecke werde zudem auf einer Schnellstraße zurückgelegt. Da dem Bw. die tägliche Heimkehr zum Familienwohnsitz somit zumutbar gewesen wäre, seien die Kosten für die Zweitwohnung am Krankenhausstandort nicht beruflich veranlasst und daher auch nicht als Werbungskosten abzugsfähig. Wegen der Unterkunft am Dienstort stehe das Pendlerpauschale ebenfalls nicht zu.

In seinem dagegen eingebrachten Rechtsmittel begehrte der Bw. nunmehr neben den Kosten für die Dienstwohnung auch den Abzug der Aufwendungen für Familienheimfahrten, jeweils im Betrag des höchsten Pendlerpauschales.

Inhaltlich bestritt der Bw. in der Berufung zunächst die vom FA angenommene Entfernung zwischen seinem Familienwohnsitz und dem Dienstort. Ohne Benutzung des Gleinalmtunnels betrage die Entfernung sogar 140 Kilometer und liege demnach eindeutig über der vom FA angeführten 120 Kilometer-Grenze. Selbst bei Berechnung der Fahrtstrecke unter Einbeziehung des Tunnels läge die Entfernung lediglich um rd. 10% - und damit nur unwesentlich - unter diesem Wert.

Zur Wegstrecke sei zu bedenken, dass diese über zwei Wetterscheiden (A und B.) führe. Wegen der häufig wechselnden Wetterlage und des Schwerverkehrs, vor allem aber wegen des 8,32 km langen, die psychische Gesundheit sehr belastenden Gegenverkehrstunnels, sei dieser Straßenabschnitt äußerst unfallanfällig. Eine zweimal tägliche Benutzung sei ihm daher nicht zuzumuten. Sein "Stressberuf" verlange absolute Termintreue. Die vielfach nassen und rutschigen Fahrbahnen, häufiger Nebel und schlechte Sicht, die relativ zahlreichen Sperren des Tunnels und der Stoßverkehr, vor allem zwischen dem Stadtgebiet von Graz und der Autobahnauffahrt, hätten fast immer zu einer Fahrzeit von mehr als zwei Stunden geführt und eine Fahrzeitplanung von mindestens 2,5 Stunden erforderlich gemacht. Es sei unlogisch bzw. grotesk, von ihm die Benützung der gefährlicheren, "stressigeren" und wegen der Mautpflicht durch den Tunnel auch teureren Strecke zu verlangen, "nur um den Anspruch auf Berücksichtigung seiner Werbungskosten zu verlieren (!)."

Vor seinem ersten Antrag auf Berücksichtigung der Werbungskosten sei ihm auf entsprechende Anfragen sowohl vom FA als auch von der Arbeiterkammer die Abzugsfähigkeit der strittigen Kosten bestätigt worden. Ihm seien auch positiv erledigte, gleich gelagerte Fälle von Spitalsärzten bekannt.

Im Vorlageantrag erinnerte der Bw. daran, dass die 120 Kilometer-Entfernung "keine Muss-Bestimmung" sei. Die Unzumutbarkeit müsse unabhängig von der Entfernung geprüft werden. Die Gefahr und der Stress der insgesamt "gefährlichen, stresshervorrufenden, psychisch stark belastenden" Strecke (die neben dem 8,32 km langen Gegenverkehrstunnel

noch mehrere, weitere Tunnel aufweise) stünden in keinem Verhältnis zur lediglich geringfügigen Unterschreitung der 120 Kilometer-Grenze. Zwar sei die Strecke auf der "Autobahn" unter Normalbedingungen in etwas mehr als einer Stunde zu bewältigen, doch kämen dazu noch die An- und Abfahrten durch Graz und Y. jeweils zu den Stoßzeiten. Nach anfänglich täglicher Anreise habe er erkennen müssen, dass die Belastung auf Dauer völlig unzumutbar war.

Im zweitinstanzlichen Verfahren verwies der Bw. auf einen Passus seines Dienstvertrags, der ihn zu einer Dienstwohnung vor Ort praktisch gezwungen habe. Sein Dienstgeber habe ihm deshalb auch keinen Fahrtkostenzuschuss gewährt.

Eine Verlegung des Familienwohnsitzes nach Y. sei in Hinblick auf das feste und unbefristete Dienstverhältnis seiner Gattin in Graz und wegen der beiden dort studierenden Kinder nicht möglich gewesen.

Die tägliche Benützung der Bahn sei aufgrund des engen Fahrplans, der wenigen in Frage kommenden Zugverbindungen mit Zwischenstopp in Y. und der 138 Kilometer langen Bahnstrecke (Wegstrecke insgesamt damit 141 Kilometer), aber auch wegen seiner zahlreichen dienstlichen Terminverpflichtungen und der Auflage in seinem Dienstvertrag nicht in Frage gekommen.

Seine Dienstzeit habe "eine wöchentliche Mindestdienstzeit von 40 Stunden zusätzlich der für die betriebliche Führung erforderlichen Zeit" umfasst. Aufgrund seines umfangreichen Aufgabengebiets habe er allerdings regelmäßig zeitliche Mehrleistungen erbracht, oft bis zu 20 Stunden wöchentlich, vereinzelt noch mehr. Zu seinen elektronisch geführten Dienstzeitaufzeichnungen habe er aufgrund seiner Pensionierung keinen Zugang mehr. Um als Vorgesetzter morgens nicht der Letzte zu sein, habe er beim Dienstbeginn darauf Bedacht genommen, dass seine Mitarbeiter im Rahmen der Gleitzeit überwiegend zwischen 6:30 Uhr und 7:30 Uhr zum Dienst erschienen seien. Andererseits habe er seinen Dienst (außer Freitags) fast nie vor 17:00 Uhr, häufig aber - je nach Tagesablauf - viel später beendet. Bei Fristarbeiten habe er zum Teil bis tief in die Nacht gearbeitet. "Mit dem Korsett des ÖBB-Fahrplans" wäre dies nicht zu vereinbaren gewesen. Bei Benutzung der Bahn hätte seine Wegzeit überdies insgesamt ungefähr vier Stunden pro Tag betragen. Für eine tägliche Benutzung sei die Bahn damit jedenfalls unzumutbar gewesen.

Der ehemalige Dienstgeber gab auf Anfrage zur Dienstzeit des Bw. bekannt, dieser habe grundsätzlich im Rahmen eines Gleitzeitmodells zwischen 6:30 Uhr und 19:00 Uhr eine tägliche Sollarbeitszeit von acht Stunden geleistet. Nachtdienste habe er nicht verrichtet. Dienstzeitaufzeichnungen des Bw. wurden trotz Aufforderung nicht vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Nach § 20 Abs.1 Z.1 EStG dürfen die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden. Gleiches gilt nach § 20 Abs.1 Z.2 lit.a EStG für Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Gemäß § 20 Abs.1 Z.2 lit.e EStG sind die Kosten der Fahrten zwischen einem Wohnsitz am Arbeits- (Tätigkeits-) Ort und dem Familienwohnsitz (Familienheimfahrten) nicht abzugsfähig, soweit sie den auf die Dauer der auswärtigen (Berufs-) Tätigkeit bezogenen, höchstens in § 16 Abs.1 Z.6 lit.c EStG angeführten Betrag übersteigen.

Aufwendungen für Familienheimfahrten des Arbeitnehmers von dem am Arbeitsort gelegenen Wohnsitz zum Familienwohnsitz sind unter jenen Voraussetzungen Werbungskosten, unter denen eine doppelte Haushaltsführung als beruflich veranlasst gilt.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH sind Aufwendungen für Familienheimfahrten dann als Werbungskosten zu berücksichtigen, wenn die Arbeitsstätte vom Familienwohntort so weit entfernt ist, dass die tägliche Rückkehr nicht mehr zumutbar ist, die Arbeitsstätte somit außerhalb des Einzugsbereiches des Familienwohnsitzes liegt und deswegen am Dienort ein weiterer Wohnsitz begründet werden muss (vgl. VwGH 27.1.2000, 96/15/0205; 25.2.2003, 99/14/0340 u.a.).

Der VwGH sieht die Beibehaltung des Familienwohnsitzes aus der Sicht einer Erwerbstätigkeit, die in unüblicher Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt wird, niemals durch die Erwerbstätigkeit, sondern immer durch Umstände veranlasst, die außerhalb dieser Erwerbstätigkeit liegen. Eine berufliche Veranlassung der mit einer doppelten Haushaltsführung verbundenen Mehraufwendungen und, daraus resultierend, deren Qualifizierung als Werbungskosten liegt nach der Judikatur des Gerichtshofs nur dann vor, wenn dem Steuerpflichtigen die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort seiner Beschäftigung nicht zuzumuten ist, wobei die Unzumutbarkeit unterschiedliche Ursachen haben kann. Solche Ursachen müssen aus Umständen resultieren, die von erheblichem, objektivem Gewicht sind. Momente bloß persönlicher Vorliebe für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes reichen nicht aus (VwGH 22.11.2006, 2005/15/0011 u.a.).

Der Grund, warum Aufwendungen für Familienheimfahrten dennoch als Werbungskosten berücksichtigt werden, liegt darin, dass derartige Aufwendungen so lange als durch die

Erwerbstätigkeit veranlasst gelten, als eine Wohnsitzverlegung nicht zugemutet werden kann. Die Unzumutbarkeit kann ihre Ursachen sowohl in der privaten Lebensführung als auch in der weiteren Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen oder in einer Erwerbstätigkeit des Ehegatten haben. Solche Umstände können auch eine auf Dauer angelegte, doppelte Haushaltsführung rechtfertigen (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 16 Abs.1 Z.6, Tz 3, mit Hinweisen auf VwGH-Judikatur).

Bei der Klärung der beruflichen Veranlassung von Kosten einer doppelten Haushaltsführung stellt sich die Frage der Unzumutbarkeit somit in zweifacher Hinsicht. Einerseits muss die tägliche Rückkehr zum Familienwohnsitz unzumutbar sein. Ist dies der Fall, erfordert ein Werbungskostenabzug außerdem, dass die Verlegung des Familienwohnsitzes in eine übliche Entfernung zum Arbeitsort nicht zumutbar ist.

Nach der Rechtsprechung des VwGH ist es Sache des Steuerpflichtigen, der die Beibehaltung des in unüblicher Entfernung vom Beschäftigungsort gelegenen Familienwohnsitzes als beruflich veranlasst geltend macht, der Abgabenbehörde die Gründe zu nennen, aus denen er die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort der Beschäftigung als unzumutbar ansieht, ohne dass die Abgabenbehörde in einem solchen Fall verhalten ist, nach dem Vorliegen auch noch anderer als der vom Steuerpflichtigen angegebenen Gründe für die behauptete Unzumutbarkeit zu suchen. Die berufliche Veranlassung von Aufwendungen, denen nach dem ersten Anschein eine nicht berufliche Veranlassung zu Grunde liegt, ist vom Steuerpflichtigen darzustellen (VwGH 8.2.2007, 2004/15/0102; 22.11.2006, 2005/15/0011; 3.8.2004, 2000/13/0083 u.a.).

Diese Aussagen sind auf die Darlegung der Gründe für die Unzumutbarkeit einer täglichen Rückkehr zum Familienwohnsitz übertragbar.

Auf Basis der dargestellten Rechtsgrundsätze war im anhängigen Verfahren zu klären, ob die dem Bw. im Verfahrenszeitraum erwachsenen Kosten für die Zweitwohnung an seinem Dienstort und die Kosten seiner regelmäßigen Familienheimfahrten nach Graz beruflich veranlasst waren. Als zentraler Streitpunkt erwies sich dabei die Frage der (Un-) Zumutbarkeit der täglichen Rückkehr des Bw. zu seinem Familienwohnsitz in Graz.

Das FA war der Ansicht, dass der Familienwohnsitz des Bw. nicht "in unüblich weiter Entfernung" von dessen Arbeitsstätte gelegen und ihm daher die täglicher Heimfahrt zuzumuten war. Der Bw. verwehrte sich einerseits gegen die vom FA angenommene Fahrtroute und brachte andererseits Umstände vor, welche eine Bewältigung der Wegstrecke innerhalb einer zumutbaren Zeit verhindert hätten bzw. die einer täglichen Rückkehr nach Graz aus anderen Gründen entgegengestanden seien. Zur Unzumutbarkeit der Verlegung

seines Familienwohsitzes nach Y. verwies der Bw. auf das "feste und unbefristete" Dienstverhältnis seiner Gattin und das Studium seiner beiden Kinder in Graz.

Zunächst ist dem Bw. beizupflichten, dass jener 120 Kilometer-Grenze, welche vom FA als (praktisch alleinige) Begründung für die Ablehnung des Begehrens auf Berücksichtigung von Kosten der doppelten Haushaltsführung herangezogen wurde, keine "Muss-Bestimmung" zu Grunde liegt.

Tatsächlich ist dieser Wert weder dem Gesetzestext noch den -materialien zu entnehmen. Auch hat der VwGH die Beurteilung der Zumutbarkeit einer täglichen Rückkehr zum Familienwohsitz nie vom Über- bzw. Unterschreiten dieser Entfernungsschwelle abhängig gemacht.

Vielmehr hat der Gerichtshof, etwa im Erkenntnis vom 8.2.2007, 2004/15/0102, ausdrücklich angemerkt, dass die Entfernung alleine kein ausreichendes Kriterium für die Klärung der Zumutbarkeitsfrage im Zusammenhang mit der beruflichen Veranlassung einer doppelten Haushaltsführung darstellt. Es sei auch auf Umstände wie die Verkehrsverhältnisse (Beschaffenheit und Art der Wegstrecke) und die Erfordernisse des Dienstbetriebes (Lagerung der Dienstzeit, Pünktlichkeit) Bedacht zu nehmen.

In dieser Entscheidung hat der VwGH im Übrigen die Ansicht des UFS bestätigt, der in Hinblick auf die genannten Umstände, die tägliche Rückkehr zum Familienwohsitz von einem (maximal) 94 km entfernten Dienstort, wofür eine reine Fahrzeit von 151 Minuten errechnet worden war, für nicht zumutbar gehalten hatte.

Damit wurde der strikten Anwendung von Entfernungsgrenzen bei der Beurteilung der zumutbaren, täglichen Wegstrecke eine klare Absage erteilt.

In den angefochtenen Bescheiden hat das FA das Nichterreichen einer Gesamtwegstrecke von 120 Kilometern als entscheidend erachtet und damit auf die Aussage in Rz. 342 der Lohnsteuerrichtlinien 2002 (LStR) Bezug genommen.

Abgesehen vom Umstand, dass die LStR mangels entsprechender Kundmachung keine generelle Rechtsvorschrift darstellen und daher weder den Abgabepflichtigen gegenüber Rechte oder Pflichten begründen können, noch gegenüber dem VwGH oder dem UFS normative Bindungswirkung entfalten, hat sich die Erstbehörde mit der Bescheidbegründung auch vom Inhalt der LStR entfernt.

Rz. 342 LStR lautet: *Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr ist jedenfalls dann anzunehmen, wenn der Familienwohsitz vom Beschäftigungsort mehr als 120 Kilometer entfernt ist. In begründeten Einzelfällen kann auch bei einer kürzeren Wegstrecke Unzumutbarkeit anzunehmen sein.*

Aus Sicht des UFS ist diesem Wortlaut lediglich zu entnehmen, dass das Bundesministerium für Finanzen (BMF) ab einer Entfernung von 120 Kilometern eine Überprüfung der Zumutbarkeit einer täglichen Rückkehr zum Familienwohnsitz für entbehrlich hält. Nur bei kürzeren Wegstrecken bedarf es einer Klärung der konkreten Verhältnisse des Einzelfalles. Rz. 342 LStR erweist sich damit als eine (nur die nachgeordneten Dienststellen des BMF bindende) Maßnahme der Verfahrensökonomie. Weder wird eine verbindliche Entfernungsgrenze geschaffen, noch entfernt sich das BMF damit von der dargestellten Judikaturlinie des VwGH. Dies ergibt sich eindeutig aus dem zweiten Satz der zitierten Randziffer.

Die Ablehnung der vom Bw. begehrten Kosten der doppelten Haushaltsführung bzw. der Familienheimfahrten wurde mit dem Hinweis auf das Unterschreiten einer Entfernung von 120 Kilometern zwischen Familienwohnsitz und Arbeitsstätte in den angefochtenen Bescheiden somit unzureichend begründet.

Das EStG enthält keine explizite Regelung für die Behandlung von Kosten für eine doppelte Haushaltsführung. Diese unterliegt dem generellen Regime des § 16 Abs.1 EStG.

Zum damit verbundenen Aufwand für Familienheimfahrten findet sich im EStG seit dem Strukturanpassungsgesetz 1996, BGBl. Nr. 201/1996 (StruktAnpG) eine konkrete Aussage in § 20 Abs.1 Z.2 lit.e, nach welcher seither die Höhe der Abzugsfähigkeit von Kosten für Familienheimfahrten mit dem Betrag des höchsten Pendlerpauschales nach § 16 Abs.1 Z.6 lit.c EStG begrenzt ist.

In den Amtlichen Erläuterungen zu § 20 Abs.1 Z.2 lit.e EStG wird festgehalten, dass hinsichtlich der Voraussetzungen für die Geltendmachung von Aufwendungen unter dem Titel "Familienheimfahrten" an die in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis herausgebildeten Grundsätze anzuknüpfen sei.

Den Begriff der Zumutbarkeit im Zusammenhang mit der täglichen Rückkehr zum Familienwohnsitz definiert das EStG nicht explizit. Der Wille des Gesetzgebers ist daher im Wege der Interpretation zu erschließen.

Eine Klärung des vom Gesetzgeber intendierten Verständnisses zur Zumutbarkeit einer täglichen Rückkehr zum Familienwohnsitz bringt die Zusammenschau jener Bestimmungen des EStG (samt Gesetzesmaterialien), welche die regelmäßige Wegstrecke zwischen Wohnung und Tätigkeitsort von Abgabepflichtigen zum Gegenstand haben.

Kosten für die Fahrten zwischen Wohnort und Arbeitsstätte sind grundsätzlich durch die zugehörigen Einnahmen verursacht und stellen daher Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten dar (§ 4 bzw. § 16 EStG).

Bei aktiven Dienstnehmern geht der Gesetzgeber typisierend davon aus, dass die üblicher Weise durch die regelmäßige Benützung öffentlicher Verkehrsmittel auf diesem Weg entstehenden Kosten durch den Verkehrsabsetzbetrag abgegolten werden (§ 33 Abs.5 EStG). Damit sind sämtliche Kosten für (einfache) Wegstrecken von bis zu 20 Kilometern berücksichtigt.

Für größere Entfernungen sieht § 16 Abs.1 Z.6 lit.b EStG Zuschläge in Form des so genannten "kleinen" Pendlerpauschales vor. In jeweils 20 Kilometer-Schritten gestaffelt werden damit die aufgrund zunehmender Entfernung steigenden Kosten für öffentliche Verkehrsmittel für Wegstrecken bis "über 60 km" in pauschalierter Form abgegolten.

Ist die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels auf zumindest der halben Wegstrecke im Lohnzahlungszeitraum überwiegend nicht zumutbar, enthält § 16 Abs.1 Z.6 lit.c EStG nach dem gleichen Schema höhere Pauschalzuschläge in Form des "großen" Pendlerpauschales, welche auf eine Abgeltung der stärkeren Kostenbelastung infolge Benutzung eines Privatfahrzeuges abzielen. Auch diese Bestimmung sieht Abgeltungsbeträge für Entfernungen bis "über 60 km" vor.

In Hinblick auf das System der § 16 Abs.1 Z.6 lit.b und lit.c EStG decken demnach sowohl das "große" als auch das "kleine" Pendlerpauschale grundsätzlich Fahrtkosten für regelmäßige (im Lohnzahlungszeitraum zumindest an den überwiegenden Arbeitstagen erfolgende) Fahrten zwischen Wohnort und einer bis zu 80 Kilometer entfernten Arbeitsstätte ab. Die unterschiedliche Höhe zwischen dem "großen" und dem "kleinen" Pauschale nimmt auf die Kostenunterscheide je nach der Art des (überwiegend) benutzten Verkehrsmittels (öffentlicher Verkehr oder Individualverkehr) Bedacht.

Die Kosten für größere Entfernungen haben die angeführten Instrumente der Werbungskostenberücksichtigung aus Sicht des UFS grundsätzlich nicht vor Augen.

Dass der Gesetzgeber von konstant bleibenden Kosten ab einer Entfernung von 80 Kilometern ausgeht, ist nicht anzunehmen. Andererseits ist ihm auch keine bewusst unsachliche Gleichbehandlung unterschiedlicher Sachverhalte zu unterstellen.

Mit der (vom Verfassungsgerichtshof (VfGH) als verfassungsrechtlich unbedenklich erachteten) Absicht einer pauschalen Abgeltung der regelmäßigen Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sind zwar "unscharfe" Ergebnisse im Einzelfall für jenen Bereich zu rechtfertigen, auf dessen Regelung die Pauschalierungen (Verkehrsabsetzbetrag und Pendlerpauschale) abzielen. Eine willkürliche Beschränkung der Kostenabgeltung auf Entfernungen bis zu 80 Kilometer wäre allerdings mit dem Argument der typisierenden Regelung nicht zu rechtfertigen.

Unter der Annahme, dass der weitaus überwiegende Teil der aktiven Dienstnehmer "nur" bei Entfernungen bis zu rd 80 Kilometern täglich an den Wohnsitz zurückkehrt (darüber hinaus

nur in Ausnahmefällen), erweist sich die vom Gesetzgeber gewählte "offene" letzte Stufe des Pendlerpauschales unter dem Blickwinkel einer typisierenden Betrachtungsweise aber als durchaus sachgerecht und damit verfassungskonform.

Der UFS geht daher davon aus, dass nach dem Willen des Gesetzgebers mit dem Verkehrsabsetzbetrag und dem Pendlerpauschale grundsätzlich die Kosten für tägliche/regelmäßige Fahrten bis zu einer einfachen Wegstrecke von 80 Kilometern zwischen Wohnung und Arbeitsstätte steuerlich berücksichtigt werden. Darüber hinausgehende Wegstrecken sind aufgrund der vom Gesetzgeber gewählten Formulierung in § 16 Abs.1 Z.6 lit.b und lit.c EStG ("über 60 Km") als Ausnahmefälle miterfasst. Kehrt ein Dienstnehmer trotz einer 80 Kilometer übersteigenden Wegstrecke täglich an seinen Wohnort zurück, so führen die daraus erwachsenden Mehrkosten aufgrund des klaren Wortlauts des § 16 Abs.1 Z.6 EStG ("*Mit dem Verkehrsabsetzbetrag und den Pauschbeträgen nach lit. b und c sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten*") nicht zu zusätzlichen Werbungskosten.

Verkehrsabsetzbetrag und Pendlerpauschale betreffen, wie ausgeführt, die Kosten für die regelmäßig - wenn schon nicht täglich, so doch an den überwiegenden Arbeitstagen - anfallenden Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Die dargestellte Konzeption des Pendlerpauschales zeigt, dass der Gesetzgeber diese Instrumente nur für Entfernungen bis maximal 80 Kilometer ausgelegt hat und demnach davon ausgegangen ist, dass Dienstnehmer im Allgemeinen tatsächlich nur bis zu diesen Entfernungen täglich bzw. zumindest regelmäßig zwischen ihrer Wohnung und der Arbeitsstätte pendeln. Damit hat der Gesetzgeber typisierend den Einzugsbereich von Wohnorten festgelegt, innerhalb dessen eine tägliche Rückkehr von der Arbeitsstätte üblich und daher grundsätzlich zumutbar ist.

In Hinblick auf die "offene" Formulierung der letzten Stufe des Pendlerpauschales ist die Entfernung von 80 Kilometern nicht als starre Grenze sondern als Richtwert zu verstehen. Eine generelle Ausdehnung des Einzugsbereichs auf 120 Kilometer (und damit eine Erweiterung um 50%), wie die Erstbehörde mit der Begründung der angefochtenen Bescheide zum Ausdruck bringt, lässt dies aus Sicht des UFS allerdings nicht zu.

Das dargestellte Verständnis zum Anwendungsbereich des Pendlerpauschales bzw., daraus resultierend, zum Einzugsbereich der Wohnorte von Dienstnehmern, stützen auch die Regelungen im Zusammenhang mit § 34 Abs.8 EStG.

Die zur Festlegung des Begriffes "Berufsausbildung außerhalb des Wohnortes" heranzuziehenden Verordnungen (VO) legen den Einzugsbereich der Ausbildungsstätten bzw. der Wohnorte der Auszubildenden ebenfalls mit einer Entfernung von 80 Kilometern fest.

§§ 1 und 2 der VO des BMF betreffend eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl 1995/624 idgF (AusbildungsVO) lauten, soweit für das anhängige Verfahren relevant:

"§ 1 Ausbildungsstätten, die vom Wohnort mehr als 80 km entfernt sind, liegen nicht innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes.

§ 2 (1) Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 km zum Wohnort gelten dann als nicht innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes gelegen, wenn die Fahrzeit vom Wohnort zum Ausbildungsort und vom Ausbildungsort zum Wohnort mehr als je eine Stunde unter Benützung des günstigsten öffentlichen Verkehrsmittels beträgt. Dabei sind die Grundsätze des § 26 Abs.3 des Studienförderungsgesetzes 1992, BGBl Nr 305, anzuwenden.

(2) Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 km zum Wohnort gelten als innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes gelegen, wenn von diesen Gemeinden die tägliche Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort nach den Verordnungen gemäß § 26 Abs.3 des Studienförderungsgesetzes 1992, BGBl Nr 305, zeitlich noch zumutbar sind. Abweichend davon kann nachgewiesen werden, dass von einer Gemeinde die tägliche Fahrzeit zum und vom Studienort unter Benützung der günstigsten öffentlichen Verkehrsmittel mehr als je eine Stunde beträgt. Dabei sind die Grundsätze des § 26 Abs.3 des Studienförderungsgesetzes 1992, BGB Nr 305, anzuwenden. In diesem Fall gilt die tägliche Fahrt von dieser Gemeinde an den Studienort trotz Nennung in einer Verordnung gemäß § 26 Abs.3 des Studienförderungsgesetzes 1992, BGBl Nr 305, in der jeweils geltenden Fassung als nicht mehr zumutbar.

(3) Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 km gelten als nicht im Einzugsbereich des Wohnortes gelegen, wenn Schüler oder Lehrlinge, die innerhalb von 25 km keine adäquate Ausbildungsmöglichkeit haben, für Zwecke der Ausbildung außerhalb des Hauptwohnortes eine Zweitunterkunft am Ausbildungsort bewohnen (zB Unterbringung in einem Internat).

In Vollziehung des § 26 Abs.3 Studienförderungsgesetz 1992 (StudFG) ergingen die so genannten StudienorteVO, durch welche festgelegt werden, von welchen Gemeinden "die tägliche Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort zeitlich noch zumutbar" ist (§ 1 der StudienorteVO, BGBl 1993/605 idgF.). Auch im Anwendungsbereich dieser VO gilt bei Nachweis einer Fahrzeit zum und vom Studienort von mehr als einer Stunde unter Benützung des günstigsten, öffentlichen Verkehrsmittels die tägliche Fahrt von dieser Gemeinde zum Studienort trotz Nennung in der VO als nicht zumutbar.

Der Gesetz- bzw. Ordnungsgeber legt für den Bereich des § 34 Abs.8 EStG somit den Einzugsbereich der Studien- bzw. Wohnorte mit 80 Kilometer fest und definiert diesen als für tägliche Hin- und Rückreisen grundsätzlich zumutbar. Zugleich sorgt er aber auch für den Fall

unzureichender, öffentlicher Verkehrsverbindungen vor, indem er - unter gleichzeitiger, typisierender Festlegung einer Zumutbarkeitsgrenze - den Nachweis der Unzumutbarkeit zulässt. Die VO stellen - aus für den Anwendungsbereich des § 34 Abs.8 EStG bzw. des § 26 Abs.3 StudFG nachvollziehbaren Gründen - auf die Fahrzeit öffentlicher Verkehrsmittel ab.

So wie § 16 Abs.1 Z.6 EStG enthalten die genannten VO aus verwaltungsökonomischen Gründen (Stichwort: Massenverfahren) typisierende Regelungen.

Sowohl der Einzugsbereich der Ausbildungs-/Wohnorte als auch die Zumutbarkeitsgrenze für die tägliche Hin- und Rückfahrt stellen - ohne Bedachtnahme auf die Verhältnisse des Einzelfalles - einerseits auf die Entfernung zwischen den Gemeinden und andererseits auf die Fahrzeit der zeitlich günstigsten, öffentlichen Verkehrsverbindung zwischen diesen Gemeinden ab.

Dies führt im Ergebnis dazu, dass für einzelne Betroffene der Gesamtweg tatsächlich - unter Umständen sogar wesentlich – mehr als 80 Kilometer, bei anderen aber auch – allenfalls beträchtlich - weniger als 80 Kilometer umfassen kann.

In Bezug auf die zumutbare Wegzeit lassen die VO den Zeitaufwand für die vor und nach der Benutzung des günstigsten öffentlichen Verkehrsmittels liegenden Streckenteile generell außer Ansatz.

Das verwaltungsökonomische Abstellen auf typische Verhältnisse ändert nichts daran, dass die VO grundsätzlich den Einzugsbereich mit 80 Kilometer annehmen und innerhalb dieses Einzugsbereichs eine tägliche Fahrtzeit mit dem öffentlichen Verkehrsmittel von bis zu einer Stunde je Fahrtrichtung für zumutbar halten.

Die Übertragbarkeit der in den genannten Ausbildungs- bzw. StudienorteVO verankerten Grundsätze auf den Bereich des § 16 Abs.1 Z.6 EStG erscheint evident.

Regelungsinhalt beider Bestimmungen ist die Zumutbarkeit der täglichen An- und Rückreise vom/zum Wohnort. In Hinblick darauf ist eine sachliche Rechtfertigung für ein grundsätzlich unterschiedliches Verständnis des Einzugsbereichs von Wohnorten und der Zumutbarkeit einer täglichen Rückkehr zum Wohnort im Regelungsbereich des § 34 Abs.8 bzw. des § 16 Abs.1 Z.6 EStG nicht zu erkennen.

Beim Zumutbarkeitsbegriff ist allerdings auf die unterschiedliche Konzeption des § 16 Abs.1 Z.6 EStG im Vergleich zu den genannten VO Bedacht zu nehmen. Die Formulierung der VO (*Fahrzeit* des günstigsten, öffentlichen Verkehrsmittels zwischen der *Wohngemeinde* des Kindes und dem *Studienort*), ohne Einbeziehung der Weg- und Wartezeiten bis zur Einstiegsstelle im Wohnort bzw. nach der Ausstiegsstelle des günstigsten, öffentlichen Verkehrsmittels im Ausbildungsort, zeigt, dass der VO-Geber augenscheinlich auch eine

tägliche Gesamtwegzeit von mehr als einer Stunde je Fahrtrichtung für zumutbar gehalten, doch insofern offenbar bewusst von einer zeitlichen Festlegung Abstand genommen hat. Im Unterschied dazu bezieht sich § 16 Abs.1 Z.6 EStG explizit auf die Wegstrecke zwischen "*Wohnung*" und "*Arbeitsstätte*" und damit auf den Gesamtweg des Einzelfalles. Das Ziel einer typisierenden Berücksichtigung der Verhältnisse wurde hier durch die Normierung von Entfernungsstufen umgesetzt.

Der unterschiedliche Ansatz bei der Wegstrecke rechtfertigt für den Bereich dieser Bestimmung, bei einem grundsätzlich kongruenten Regelungsverständnis, eine im Vergleich zu den VO entsprechend höhere Zumutbarkeitsgrenze.

Dagegen erlaubt der Adressatenkreis der Bestimmungen aus Sicht des UFS keine Unterschiede in der Größe des Einzugsbereichs oder der Zumutbarkeitsdauer, zumal für Schüler und Lehrlinge in der "AusbildungsVO" BGBl 1995/624 ohnehin Sonderregelungen vorgesehen sind (§ 2 Abs.3 der VO).

Es wäre sachlich nicht zu rechtfertigen, in Bezug auf einen 20jährigen Studenten den für die Zumutbarkeit der täglichen An-/Rückreise maßgeblichen Einzugsbereich des Wohnortes mit 80 Kilometern festzulegen, bei einem gleichaltrigen Facharbeiter aber für denselben Zweck den Einzugsbereich mit 120 Kilometern anzunehmen.

Da der Gesetzgeber die Berücksichtigung der Kosten täglicher bzw. zumindest regelmäßiger An-/ Rückreisen zum Wohnort im Bereich des Pendlerpauschales, wie dargelegt wurde, ebenfalls grundsätzlich nur bis zu einer Entfernung von 80 Kilometern vor Augen hatte, ist eine analoge Regelung des Einzugsbereichs von Wohnorten nach § 34 Abs.8 EStG zu erkennen.

Mit dem auf die dargestellte Weise definierten Einzugsbereich eines Wohnortes bringt der Gesetzgeber zum Ausdruck, dass er innerhalb dieses Bereiches die tägliche An-/Rückreise zum Wohnort üblicher Weise (typisierend) für zumutbar hält. Dies schließt nicht aus, dass aufgrund besonderer Umstände im Einzelfall bereits bei kürzeren Entfernungen eine Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr vorliegen kann (z.B. bei entsprechender, gesundheitlicher Beeinträchtigung). Andererseits kann im Einzelfall auch bei größerer Entfernung eine tägliche An-/Rückreise vom/zum Wohnort noch zumutbar sein. Das Instrument des Einzugsbereichs rechtfertigt somit für den Bereich des § 16 EStG einerseits die Begrenzung bei der Berechnung des Pendlerpauschales und dient andererseits der Beweislastverteilung.

Dass die Entfernung der Arbeitsstätte allein über die Zumutbarkeit der täglichen Rückkehr zum Wohnort nichts aussagt, wurde bereits angemerkt.

Neben der Entfernung kommt vor allem (aber nicht nur) dem erforderlichen Zeitaufwand zur Bewältigung der Wegstrecke maßgebliche Bedeutung zu. Dies machen neben den

Gesetzesmaterialien zu § 16 Abs.1 Z.6 EStG auch die bereits erörterten Ausbildungs- bzw. StudienorteVO deutlich.

Wie erwähnt, stellen die genannten VO in Hinblick auf die Zielgruppe der Bestimmungen auf die Fahrzeit der günstigsten, öffentlichen Verkehrsverbindung ab und legen die Grenze der Zumutbarkeit pro Fahrtrichtung bei einer Stunde Fahrzeit dieses Verkehrsmittels fest, ohne dabei den Zeitbedarf für die Bewältigung der Wegstrecke zwischen Wohnung und Einstiegsstelle sowie von der Ausstiegsstelle zur Ausbildungsstätte einzubeziehen.

Den Amtlichen Erläuterungen zu § 16 Abs.1 Z.6 EStG ist eine zumutbare Gesamtwegzeit von 90 Minuten für die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu entnehmen (vgl RV 620 BlgNR 17. GP, 75):

" 'Unzumutbar' sind im Vergleich zu einem Kfz jedenfalls mehr als dreimal so lange Fahrzeiten (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt bzw. bis zum Arbeitsbeginn) mit den Massebeförderungsmitteln als mit dem eigenen KFZ; im Nahbereich von 25 km ist die Benützung des Massenbeförderungsmittels entsprechend den Erfahrungswerten über die durchschnittliche 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 benützt werden, dann ist die für die Zumutbarkeit maßgebliche Fahrdauer aus der Gesamtfahrzeit (Kfz und Massenbeförderungsmittel) zu errechnen. "

Zwar bezieht sich die angegebene Zeitgrenze dem Wortlaut nach auf den Nahbereich des Wohnortes mit einem Umkreis von 25 Kilometern, doch gebietet eine sachgerechte Auslegung die Anwendbarkeit dieser zeitlichen Obergrenze für jegliche Entfernung.

Dem Gesetzestext des § 16 Abs.1 Z.6 EStG ist keine Zeitstaffel zu entnehmen. Ein Abstellen auf zeitliche Aspekte bei der Zumutbarkeit täglicher Fahrten zwischen Wohnort und Arbeitsstätte ist allerdings nahe liegend und war, wie die Materialien zeigen, vom Gesetzgeber auch beabsichtigt. Eine sachgerechte Umsetzung dieses Ansatzes bedingt eine grundsätzlich einheitliche Zumutbarkeitsgrenze für alle Dienstnehmer (vgl Doralt, EStG Kommentar, § 16, Tz. 105 und UFS 20.9.2006, RV/2256-W/06).

Die Amtlichen Erläuterungen zu § 16 Abs.1 Z.6 EStG beziehen sich unmittelbar auf die Zumutbarkeit der Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel im Gegensatz zur Verwendung von Privatfahrzeugen zum Zweck der Abgrenzung des Anspruchs zwischen dem "großen" und dem "kleinen" Pendlerpauschale. Dahinter steht aufgrund des Regelungsbereichs der Bestimmung aber auch eine Aussage zur zumutbaren Wegzeit für die tägliche Rückkehr zum Wohnsitz.

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 Fahrtdauer 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 Kilometern, 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.

Nach dem Verständnis des UFS liegt den angesprochenen Erläuterungen somit tatsächlich eine Vorstellung von (entfernungsunabhängig) 90 Minuten je Fahrtrichtung (entspricht einer Gesamtwegzeit von drei Stunden pro Tag) als generelle Zumutbarkeitsobergrenze für die tägliche Rückkehr zum Wohnort zu Grunde.

Die Aussage der Amtlichen Erläuterungen ist zugleich eine Absage des Gesetzgebers an das Abstellen auf die Entfernung bei der Beurteilung der Zumutbarkeit wegen langer Anfahrtsdauer. Dies erweist sich insofern als sachgerecht als, etwa wegen schlechter Straßenverbindungen in gebirgigen Gegenden, eine Fahrt bereits für wesentlich unter 80 Kilometer mehr als 90 Minuten in Anspruch nehmen kann. Andererseits wird auf gut ausgebauten Autobahnverbindungen in 90 Minuten für gewöhnlich eine größere Distanz zurückgelegt. Ebenso bewältigen Individualverkehr und öffentliche Verkehrsmittel (und Letztere wiederum anhängig von der Qualität des Verkehrsnetzes in den einzelnen Regionen) völlig unterschiedliche Wegstrecken innerhalb von 90 Minuten.

Neuerlich sei an dieser Stelle der Vergleich mit den VO zum Ausbildungsbereich gezogen: Legt das günstigste öffentliche Verkehrsmittel innerhalb einer Stunde weniger als 80 Kilometer zurück, hält der VO-Geber die tägliche Rückkehr für unzumutbar.

Die angeführten Beispiele verdeutlichen nicht nur, weshalb ein Abstellen auf die Entfernung für die Beurteilung der Zumutbarkeit wegen langer Anfahrtsdauer grundsätzlich ungeeignet ist (was in den Erläuterungen zu § 16 Abs.1 Z.6 EStG in der Sonderregelung zum Nahbereich zum Ausdruck kommt), sondern untermauern auch, dass der Zeitfaktor im Rahmen der Zumutbarkeitsprüfung grundsätzlich einen einheitlichen Grenzwert für alle Dienstnehmer verlangt.

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). Dabei kommt gerade der Entfernung entscheidende Bedeutung zu. 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.

Den Gesetzesmaterialien zu § 20 Abs.1 Z.2 lit.e EStG ist ein Verständnis der Unzumutbarkeit einer täglichen Rückkehr zum (Familien-) Wohnsitz, wie es Rz. 255 LStR nahe legt, ebenfalls nicht abzuleiten.

Zum Zeitpunkt des In-Kraft-Tretens des StruktAnpG 1996 orientierte sich die Verwaltungspraxis an den LStR 1992, die sich in Rz. 209 mit den Voraussetzungen für die Abzugsfähigkeit der Kosten vom Familienheimfahrten bzw. in Rz. 198 mit den maßgeblichen Merkmalen einer beruflich veranlassten, doppelten Haushaltsführung befasst hatten. Keine der beiden Erlassstellen geht auf die Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr wegen langer Wegzeit ein. Noch weniger ist ihnen eine Zeitstaffel wie jener in Rz. 255 LStR 2002 (damals Rz. 152 LStR 1992) zu § 16 Abs.1 Z.6 lit.c EStG zu entnehmen.

Auch der VwGH hat, soweit ersichtlich, weder in seiner Judikatur bis zum In-Kraft-Treten des StruktAnpG 1996 noch später, derartige Wegzeiten seiner Beurteilung der Unzumutbarkeit einer täglichen Rückkehr zu Grunde gelegt und damit als Voraussetzung für die Anerkennung der beruflichen Veranlassung einer doppelten Haushaltsführung herangezogen.

In dem vor dem StruktAnpG 1996 ergangenen Erkenntnis vom 15.12.1994, 93/15/0083 hat der Gerichtshof etwa bei einer Entfernung von 102 Kilometern, im Erkenntnis vom 27.8.1998, 95/13/0119 für die Strecke Wien – Linz (Fahrzeit lt. ÖBB-Fahrplan je Fahrtrichtung ca. 90 - 105 Minuten) die Unzumutbarkeit einer täglichen Rückkehr nicht in Frage gestellt. Ebenso spielten die Zeitvorstellungen der Rz. 152 LStR 1992 bzw. Rz. 255 LStR 2002 in vielen weiteren Entscheidungen des Gerichtshofs zur Abzugsfähigkeit von Kosten der doppelten Haushaltsführung bzw. von Familienheimfahrten, aber auch zum Pendlerpauschale, keine Rolle. Dies macht deutlich, dass den Zeitkriterien der LStR zu § 16 Abs.1 Z.6 lit.c EStG in der VwGH-Judikatur bei der Beurteilung der Zumutbarkeit einer täglichen Rückkehr zum Wohnsitz keine Bedeutung zukommt.

Es besteht demnach keine Veranlassung, den Verweis in den Gesetzesmaterialien zu § 20 Abs.1 Z.2 lit.e EStG bezüglich der Maßgeblichkeit der Judikatur und Verwaltungspraxis für die Voraussetzungen einer Absetzbarkeit von Kosten für Familienheimfahrten, auf die Aussagen der Rz. 152 LStR 1992 zu beziehen. Dies umso mehr als die dort genannte Zeitstaffel mit den dargestellten, sonstigen Vorstellungen des Gesetzgebers zur zumutbaren, täglichen Wegzeit in keiner Weise korreliert.

Noch einmal sei der Blick auf die zu § 34 Abs.8 EStG ergangenen VO gerichtet.

Wie erwähnt unterscheidet sich die aus den Amtlichen Erläuterungen zu § 16 Abs.1 Z.6 EStG abzuleitende Zumutbarkeitsgrenze von jener in den genannten "AusbildungsVO" insofern, als sich die beiden VO auf die reine Fahrzeit des günstigsten, öffentlichen Verkehrsmittels beziehen, während § 16 Abs.1 Z.6 EStG - und damit auch die Gesetzesmaterialien zu dieser Bestimmung - auf die Gesamtfahrzeit abstellen. Trotz dieses unterschiedlichen Zugangs ist in beiden Regelungen ein grundsätzlich gleicher Zumutbarkeitsbegriff für den Zeitaufwand bei einer täglichen Rückkehr zum Wohnort (unter der Annahme eines typischerweise je 15 minütigen Zeitbedarfs für die Wegstrecken zwischen Wohnung und Einstiegstelle des öffentlichen Verkehrsmittels, bzw. zwischen Ausstiegsstelle und Ausbildungsstätte) zu erkennen. Auf täglich zumutbare Wegzeiten bis zu fünf Stunden lassen diese Bestimmungen nicht schließen.

Im Gegensatz zum Anspruch auf das "große" Pendlerpauschale macht es für die Beurteilung der Zumutbarkeit einer täglichen Rückkehr zum Wohnsitz wegen langer Anfahrtsdauer grundsätzlich keinen Unterschied, ob die Wegstrecke mit dem öffentlichen Verkehrsmittel oder mit einem Privatfahrzeug zurückgelegt wird. Die primäre Präferenz des öffentlichen Verkehrs,

wie sie der Gesetzgeber bei § 16 Abs.1 Z.6 EStG vor Augen hatte, ist kein Aspekt dieser Zumutbarkeitsbeurteilung.

Die (Un-) Zumutbarkeit wegen langer Anfahrtsdauer ist aus der Sicht gerecht und billig denkender und deshalb vernünftig handelnder Menschen zu beurteilen. Dabei kommt etwa dem Umstand der *täglich* (zum Unterscheid von fallweise) zurückzulegenden Strecke, aber auch dem Verhältnis zwischen täglicher Gesamtwegzeit und täglicher (Normal-) Arbeitszeit eine wesentliche Bedeutung zu. Eine Wegzeit von täglich drei Stunden zur Verrichtung einer Arbeitszeit von acht Stunden stellt hier zweifellos einen realistischen Grenzwert dar. Auch unter diesem Aspekt zeigt sich, dass die Beurteilung einer zumutbaren Dauer für den täglichen Weg zur Arbeit eine einheitliche Grenze für alle (vollbeschäftigten) Dienstnehmer verlangt.

Wenn auch bei Beurteilung der Zumutbarkeit wegen langer Anfahrtszeit der Art des verwendeten Verkehrsmittels keine entscheidende Bedeutung zukommt, so heißt dies nicht, dass dieser Aspekt für die zumutbare, tägliche Rückkehr insgesamt unbeachtlich ist. Dürfen doch die physischen und vor allem die psychischen Belastungen der täglichen Fahrten nicht außer Betracht bleiben.

Dass sich die psychischen Belastungen (Stress) bei der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel von jenen im Individualverkehr grundlegend unterscheiden, bedarf keiner weiteren Erörterung. Zwar ist auch die Verwendung öffentlicher Verkehrsmittel mit gewissen Stressfaktoren verbunden (z.B. notwendige Pünktlichkeit in Bezug auf die Abfahrtszeiten, Wartezeiten bei Verspätungen und dadurch bedingtes Versäumen von Anschlussverbindungen usw.), doch ist diesen im Allgemeinen kein derart objektives Gewicht beizumessen, dass dadurch eine grundsätzlich zumutbare Inanspruchnahme öffentlicher Verkehrsverbindungen unzumutbar würde.

Den psychischen Belastungen im Individualverkehr kann dagegen eine wesentlich größere Bedeutung zukommen. Dabei spielen sowohl externe Faktoren (Straßenzustand, Verkehrsfluss, Witterungsbedingungen, Licht-/Sichtverhältnisse usw.) als auch persönliche Aspekte (Fahrdauer, Gesundheitszustand, Alter, psychische Zusatzbelastungen beruflicher oder familiärer Art usw.) eine Rolle.

Nach dem Urteil gerecht und billig denkender Menschen muss bei Prüfung der Zumutbarkeit eines täglichen Pendelns zwischen Arbeitsstätte und Wohnsitz auch auf derartige Faktoren angemessen Bedacht genommen werden.

Lassen im Einzelfall besondere Umstände die tägliche Zurücklegung der Wegstrecke im Individualverkehr als unzumutbar erscheinen, sind für die Beurteilung der Zumutbarkeit einer

täglichen Rückkehr die Wegzeiten unter Heranziehung des günstigsten öffentlichen Verkehrsmittels zu berechnen.

Entscheidend ist die Vorgangsweise vernünftig handelnder Menschen, wie dies der VwGH in der Vergangenheit etwa im Zusammenhang mit der Wahl der Fahrtroute festgehalten hat:

"Unter "Fahrtstrecke" ist nach § 16 Abs.1 Z6 lit c EStG 1988 jene zu verstehen, deren Benutzung mit dem Kfz nach dem Urteil gerecht und billig denkender Menschen für die täglichen Fahrten eines Pendlers sinnvoll ist. Es ist dies jene kürzeste Strecke, die ein Arbeitnehmer für tägliche Fahrten vernünftigerweise wählt, wobei auch auf die Sicherheit und Flüssigkeit des Verkehrs sowie auf die Vermeidung von Lärm und Abgasen im Wohngebiet Bedacht zu nehmen ist. Überflüssige Umwege oder bloß aus persönlicher Vorliebe gewählte Streckenvarianten haben dabei außer Betracht zu bleiben" (VwGH 16.7.1996, 96/14/0002).

Für einen täglich pendelnden Dienstnehmer mit Arbeitsort außerhalb des Einzugsbereichs seines Familienwohnsitzes (d.h. in einer Entfernung von mehr als 80 Kilometern) ergibt sich aus der dargestellten Rechtslage zunächst, dass er neben dem Pendlerpauschale keinen Anspruch auf zusätzliche Abgeltung der aufgrund der weiteren Entfernung höheren Fahrtkosten hat.

Begründet dieser Dienstnehmer, unter Beibehaltung seines unüblich weit entfernten Familienwohnsitzes, in der Nähe seiner Arbeitsstätte einen weiteren Wohnsitz und macht er die dadurch entstehenden Mehrkosten als Werbungskosten geltend, setzt in einem ersten Schritt die Prüfung der Zumutbarkeit seiner täglichen Rückkehr zum Familienwohnsitz trotz dessen Lage außerhalb des Einzugsbereichs ein. Hier kommt (als eines von mehreren, möglichen Kriterien) die Dauer der - bei vernünftiger Wahl der Fahrtroute und des Verkehrsmittels - üblichen Gesamtwegzeit zum Tragen. Aus den Gesetzesmaterialien zu § 16 Abs.1 lit.6 EStG ist dazu, wie dargestellt, eine Zumutbarkeitsgrenze von maximal 90 Minuten je Fahrtrichtung abzuleiten.

Liegt nach dieser Prüfung keine Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr an den Familienwohnsitz vor, so bedarf es keiner weiteren Klärung der Gründe für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes in unüblich weiter Entfernung vom Arbeitsort. Diese Frage stellt sich nur, wenn sich die tägliche An-/Rückreise vom/zum Familienwohnsitz nach der vorgenannten Prüfung tatsächlich als unzumutbar erweist.

Im anhängigen Fall beträgt die Entfernung zwischen dem Familienwohnsitz des Bw. in Graz und seiner Arbeitsstätte in Y. bei Benutzung des Gleinalmtunnels 111,36 Kilometer (Quelle: www.herold.at). Die Arbeitsstätte des Bw. lag damit eindeutig außerhalb des Einzugsbereichs seines Familienwohnsitzes. Die durchschnittliche Fahrzeit im

Individualverkehr wird mit 1:16 Stunden (= 76 Minuten) angeführt und liegt damit ebenso deutlich unter dem maßgeblichen Grenzwert von 90 Minuten.

Der Bw. hat eingeräumt, dass jene Teilstrecke von 99 Kilometern, die auf der Schnellstraße lag, im Normalfall in "etwas mehr als einer Stunde" zu bewältigen war. Wegen des Schwer- und Stoßverkehrs bzw. wegen ungünstiger Witterungsverhältnisse habe die Fahrzeit insgesamt aber fast immer mehr als zwei Stunden betragen.

Mit diesem Vorbringen überzeugt der Bw. nicht.

Wenn er auf die Verzögerungen auf den Streckenteilen außerhalb der Schnellstraße wegen erhöhten Verkehrsaufkommens durch den Berufsverkehr verweist (von der Wohnung bis zur Schnellstraßenabfahrt im Norden von Graz bzw. von der Schnellstraßenabfahrt bis zur Arbeitsstätte in Y.), so sei angemerkt, dass die zeitliche Lagerung seiner Fahrten einerseits grundsätzlich gegenläufig zum Berufsverkehr in Graz andererseits, nach seinem Vorbringen, so früh bzw. so spät gewesen wäre, dass von wesentlichen Beeinträchtigungen im Großraum Graz nicht auszugehen ist. Für die drei Kilometer lange Strecke von der Schnellstraßenabfahrt bis zur Arbeitsstätte in Y. trifft dies zwar nicht zu, doch ist hier aufgrund der Kleinstadtverhältnisse generell von eher mäßigen Auswirkungen des Berufsverkehrs auszugehen.

Die üblichen Zeitverzögerungen gegenüber der Benutzung von Autobahnen/Schnellstraßen sind in den Fahrzeitangaben der herkömmlichen Routenplaner, die im Übrigen grundsätzlich zu großzügigen Zeitangaben tendieren, ohnehin berücksichtigt. Gleiches gilt für ständige Geschwindigkeitsbeschränkungen auf der Fahrtroute (etwa bei Tunnelbenutzung). Die Zeitangaben stellen außerdem nicht auf Ideal- sondern auf Normalverhältnisse ab, womit durchschnittliche Regen- und Nebelverhältnisse durchaus erfasst sind.

Zum Schwerverkehr sei daran erinnert, dass der als Schnellstraße ausgebaute Streckenabschnitt (99 Kilometer) durchgehend zweispurig, im Großraum Graz teilweise sogar dreispurig eingerichtet ist. Eine verlängerte Fahrzeit aufgrund von Behinderungen durch den Schwerverkehr ist daher nicht nachvollziehbar.

Auch die vom Bw. vorgebrachten Einwände wegen witterungsbedingter Verzögerungen bei der Wegzeit erscheinen nur bedingt berechtigt.

Zwar trifft es zweifellos zu, dass Nebel, Regen, Straßenglätte oder Schneefahrbahnen Fahrzeiten grundsätzlich verlängern, doch wurde im Verfahren nicht glaubhaft dargetan, dass die Wegzeit des Bw. aufgrund solcher Umstände regelmäßig 90 Minuten überschritten hätte. Der allgemeine Hinweis auf zwei zu durchfahrende Wetterscheiden ist jedenfalls unzureichend bzw. sogar "kontraproduktiv", macht er doch deutlich, dass wetterbedingte Behinderungen in der Regel eher kleinräumige Bereiche der Fahrtroute des Bw. betreffen (Wetterscheide A:

ca. 30 Kilometer vom Dienstort des Bw. entfernt, Wetterscheide B in rd. 60 Kilometer Entfernung vom Dienstort). Daraus resultieren entsprechend geringere, zeitliche Verzögerungen, wie sie im Übrigen auch Dienstnehmer mit kürzeren Wegstrecken immer wieder betreffen.

Bekannt ist, dass der Süden der Steiermark bzw. das obere Mur- und das Mürztal entlang der Flussläufe von Nebellagen häufiger und teilweise auch intensiv betroffen sind. Die Fahrtroute des Bw. gehört nicht zu den typischen Nebelstrecken der Steiermark.

Auch für atypische Regenverhältnisse ist dieser Streckenabschnitt nicht bekannt.

Behinderungen durch winterliche Fahrverhältnisse betreffen den Bereich Y. bis A (fallweise auch bis zum Nordportal des Gleinalmtunnels) tatsächlich häufiger als den Großraum Graz. Südlich des Gleinalmtunnels, und damit auf nahezu der halben Fahrtstrecke des Bw., treten Beeinträchtigungen durch Schneefall dagegen sehr vereinzelt auf.

Zu bedenken ist überdies, dass Schnellstraßen sowohl nach der baulichen Gestaltung (breite Fahrbahnen, wenige, großräumige Kurven, keine Kreuzungsbereiche) als auch in Bezug auf die Wartung durch den Winterdienst des Straßenerhalters begünstigt sind.

Die vom Bw. behauptete Verlängerung der Fahrzeit auf "fast immer über zwei Stunden" erscheint unter diesen Umständen nicht glaubwürdig.

Letztlich sind nur einzelne Tage von derart extremen Wetterbedingungen betroffen, dass ein Befahren der strittigen Wegstrecke innerhalb von 90 Minuten (= 20% über der "Normalwegzeit") nicht möglich erscheint. An solchen Tagen stand dem Bw. bei entsprechender Aufmerksamkeit (Wettervorhersagen) als Alternative die Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel offen.

Wenn auch die Fahrzeit der günstigsten Verkehrsverbindungen mit 2 Stunden 8 Minuten am Morgen (Ankunft im Krankenhaus um 8:15 Uhr) bzw. 2 Stunden 3 Minuten am Abend (ab Krankenhaus 17:45 Uhr) über jenem Wert liegen, der für eine *tägliche* Rückkehr zum Familienwohnsitz als zumutbar zu beurteilen ist, so gilt dies nicht für gelegentliche Fahrten bei schlechten Witterungsverhältnissen.

Der Bw. hat wegen der Behinderungen durch den Schwerverkehr, die oftmals witterungsbedingt schwierigen Straßenverhältnisse und die häufigen Sperrungen des Gleinalmtunnels auf einen einzuplanenden Zeitaufwand von 2,5 Stunden verwiesen.

Für die Beurteilung einer Zumutbarkeit der täglichen Rückkehr zum Familienwohnsitz ist grundsätzlich die im Normalfall tatsächlich erforderliche Gesamtwegzeit relevant. Lediglich wenn der Dienstbetrieb einen pünktlichen Dienstbeginn zu einem bestimmten Zeitpunkt verlangt, wie etwa bei Lehrern, ist ein vorsorglich eingeplanter "Zeitpolster" zur Abdeckung allfälliger Unwägbarkeiten zulässig (vgl. VwGH 8.2.2007, 2004/15/0102). Im Fall des Bw. kann

eine solche Zeitreserve in Hinblick auf dessen Dienstzeit, mit der Möglichkeit eines zeitlich flexibel gestalteten Dienstbeginns, nicht berücksichtigt werden. Für die Rückfahrt nach Dienstende gilt dieses Argument ohnehin nicht.

Soweit der Bw. die Benutzung von Tunnel im Allgemeinen und des Gleinalmtunnels im Besonderen für generell unzumutbar, weil zu gefährlich und psychisch belastend hält, sei angemerkt, dass die größere Sicherheit ein wesentliches Argument beim Tunnelbau ist, wenn auch einzuräumen ist, dass dies für Gegenverkehrstunnel nur eingeschränkt gilt (in den übrigen Tunnel auf der Wegstrecke des Bw. sind keine Gegenverkehrsbereiche eingerichtet). Gerade witterungsbedingte Beeinträchtigungen werden durch den Gleinalmtunnel (und auch die übrigen auf der Strecke befindlichen Tunnel) aber jedenfalls hintangestellt.

Die psychische Belastung aufgrund des Gegenverkehrs betrifft die vom Bw. angeführte Alternativstrecke über die Bundesstraße im Übrigen noch mehr, weil dort ein allgemeines Überholverbot wie im Gleinalmtunnel (durchgehend doppelte Sperrlinie) nicht gilt.

Aufgrund der besonderen Sicherheitsvorkehrungen im Gleinalmtunnel (neben der doppelten Sperrlinie durchgehende Geschwindigkeitsbeschränkung auf 80 Km/h, gleich bleibende Lichtverhältnisse, ständige Verkehrsüberwachung durch Kameras über die gesamte Tunnellänge) ist auch die vorgebrachte, höhere Unfallträchtigkeit des Gleinalmtunnels gegenüber der Ausweichstrecke über die Bundesstraße nicht nachvollziehbar.

Wenn der Bw. auf unfallbedingt, häufige Sperren des Tunnels verweist, so sei angemerkt, dass die Referentin die Zahl der jährlichen Beeinträchtigungen durch derartige Ereignisse aufgrund eigener, langjähriger Erfahrung aus der täglichen Benutzung dieses Tunnels, als vernachlässigbar einschätzt (etwa fünf bis sieben Mal im Jahr).

Auch die Mautpflicht macht die Fahrt durch den Tunnel nicht unzumutbar, stehen diesem Aufwand doch auf der Strecke über die Bundesstraße entsprechend höhere KFZ-Kosten für die rd. 30 Kilometer längere Distanz gegenüber. Dazu kommt der zeitliche Nachteil und - trotz gegenteiliger Ansicht des Bw. – das höhere Sicherheitsrisiko der Bundesstraße.

Die vom Bw. angeführten Argumente rechtfertigen die Benutzung der längeren Strecke über die Bundesstraße, durch die eine Gesamtwegzeit von 90 Minuten regelmäßig erreicht bzw. überschritten würde, aus der Sicht eines vernünftig handelnden Menschen insgesamt nicht. Umwege aufgrund persönlicher Vorlieben haben bei der Zumutbarkeitsbeurteilung, wie erwähnt, außer Betracht zu bleiben.

Insgesamt hat der Bw. durch die angeführten Einwände eine regelmäßige Wegzeit von mehr als 90 Minuten nicht glaubhaft dargetan. Die vorgebrachten Umstände betreffen, soweit sie sich auf die Fahrdauer überhaupt spürbar auswirken konnten, Ausnahmesituationen, die an

der grundsätzlich erforderlichen Wegzeit nichts ändern. Da ein fallweises Überschreiten der zeitlichen Zumutbarkeitsgrenze die tägliche Rückkehr zum Wohnsitz noch nicht grundsätzlich unvertretbar macht, war dem Bw. unter dem Aspekt der Anfahrtsdauer eine tägliche Rückkehr zu seinem Familienwohnsitz in Graz zumutbar.

Mit den vorgebrachten dienstlichen Erfordernissen (Pünktlichkeit, Termintreue, Vorgaben des Dienstvertrages) zeigte der Bw. ebenfalls keine Umstände auf, die – ausgehend von der zumutbaren Anfahrtsdauer - eine tägliche Anreise von bzw. Rückkehr zu seinem Familienwohnsitz in Graz unzumutbar erscheinen lassen.

Pünktlichkeit und Termintreue werden von Dienstnehmern generell erwartet. Noch einmal sei daran erinnert, dass dem Bw. aufgrund der geltenden Gleitzeitregelung kein fixer Zeitpunkt für den Dienstbeginn vorgegeben war. Zudem konnte er als Betriebsdirektor zweifellos auf die zeitliche Lagerung seiner Termine weitgehend Einfluss nehmen.

An der Zumutbarkeit der täglichen Rückkehr zum Familienwohnsitz des Bw. ändert auch der Hinweis auf die Vorgaben seines Dienstvertrages nichts.

Zunächst ist anzumerken, dass der Bw. nicht den ganzen Vertrag sondern nur eine einzelne Seite vorgelegt hat (Ist. Fußnote handelt es sich um ein Austauschblatt vom 23. August 2002, unter § 7 wird allerdings das ab 1.8.1997 zu bezahlende Entgelt angeführt und auf die nächste Vorrückung am 1.1.1999 verwiesen). Mangels Vorlage des vollständigen Dienstvertrages war es dem UFS nicht möglich festzustellen, ob dieses Schriftstück überhaupt zu dem für das Verfahren maßgeblichen Dienstvertrag des Bw. gehört.

Überdies vermag der UFS den vom Bw. daraus gezogenen Schlüssen auch inhaltlich nicht zu folgen.

Jener § 5, auf den sich der Bw. im Rechtsmittel bezieht, lautet: *Der Betriebsdirektor ist verpflichtet, bei gegebener Notwendigkeit auch außerhalb seiner Wochenpflichtleistung am Dienstort präsent zu sein.*

Aus dieser Bestimmung ergibt sich aus Sicht des UFS lediglich eine grundsätzliche Verpflichtung zur Erbringung zeitlicher Mehrleistungen. Eine Verpflichtung zur Wohnungsnahme am Dienstort ist daraus nicht abzuleiten. Der Bw. bestätigt dies letztlich selbst mit dem Hinweis auf seine ursprünglich tägliche Rückkehr zum Familienwohnsitz in Graz, die er später wegen der Belastungen des täglichen Pendelns nach Graz (und nicht wegen der Auflagen seines Dienstvertrages) beendete hatte.

Nach Auskunft des Dienstgebers hat der Bw. seinen Dienst grundsätzlich innerhalb des vorgesehenen Gleitzeitrahmens von 6:30 - 19:00 Uhr (entspricht einem Zeitrahmen von 10,5 Stunden) und ohne Nachtdienste verrichtet.

Wenn er dennoch fallweise auch außerhalb dieses Zeitrahmens gearbeitet hat, so machte dies seine tägliche Rückkehr nach Graz noch nicht unzumutbar. Im Übrigen ist die tatsächliche Dienstzeit des Bw. in Beziehung zur vorhandenen Zweitwohnung am Dienstort zu sehen und lässt daher keine unmittelbaren Rückschlüsse auf die zeitliche Lagerung seiner Dienstverrichtung im Falle einer täglichen Rückkehr nach Graz zu.

Auch der Hinweis auf den fehlenden Anspruch auf Fahrtkostenzuschuss als Folge der Verpflichtung zur Wohnungsnahme am Dienstort erweist sich als unzutreffend.

§ 7 Abs.3 des vorgelegten Dokuments hält ausdrücklich fest, dass neben dem vereinbarten Entgelt, mit dem im Durchschnitt auch 20 Überstunden *im Monat* abgegolten sind, ein Anspruch auf sonstige Zulagen und Nebengebühren, *ausgenommen auf Fahrtkostenzuschuss* und Kinderzulage, nicht gegeben ist.

Wenn der Dienstgeber dennoch keinen Fahrtkostenzuschuss ausbezahlt hat, so deshalb, weil die für diesen Anspruch maßgebliche Entfernung von der Zweitwohnung des Bw. am Dienstort aus zu berechnen war.

Im Ergebnis war auch aus dem Dienstvertrag des Bw. eine Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr nach Graz nicht abzuleiten.

Der Bw. hat in seinem Rechtsmittel auch auf die massiven, psychischen Belastungen bei einer täglich zweimaligen Bewältigung seiner Fahrtroute mit dem Privatfahrzeug hingewiesen und dabei das Zusammentreffen der Stressbelastungen aufgrund seiner verantwortungsvollen und umfassenden, beruflichen Aufgaben mit jenen Faktoren, die seine Fahrtroute besonders erschweren bzw. gefährlich machen (häufig wechselnde und schwierige Witterungsverhältnisse, Schwerverkehr, 8,3 Kilometer langer Gegenverkehrstunnel) betont.

Nach dem Verfahrensergebnis ist davon auszugehen, dass der Bw. für die An- und Rückfahrt zum/vom Dienstort im Normalfall zweimal am Tag jeweils ca. 1,25 Stunden (75 Minuten) benötigt hätte. Vor allem im Herbst und Winter sind diese Fahrten zu einem beträchtlichen Teil bei Dunkelheit, auf feuchter und (zum Teil an unvorhergesehenen Stellen) vereister Straßenoberfläche zu bewältigen. Auf den Rückfahrten kommen die Auswirkungen der physischen und psychischen Belastungen des Arbeitstages dazu. Andererseits ist daran zu erinnern, dass vom Bw. nach der morgendlichen Anreise das Erbringen einer vollen Arbeitsleistung über die gesamte Dienstzeit erwartet wurde.

Die vom Bw. genannten, besonderen Belastungen seiner Fahrtroute wirken sich zwar nur beschränkt auf die Wegzeit aus und bilden vor allem nicht den Normalfall, im Zusammenhang mit den angeführten "Normalbelastungen" ergeben sich aber zweifellos psychische Situationen mit beträchtlichem Gefährdungspotential sowohl für den Bw. als auch für die übrigen Verkehrsteilnehmer.

Eine entscheidende Rolle spielt dabei aus Sicht des UFS das Alter des Bw. (geb. 1943).

Es darf als bekannt vorausgesetzt werden, dass mit zunehmendem Alter die physische und psychische Belastbarkeit (Stresstoleranz, Konzentrationsfähigkeit) von Menschen abnimmt. Gleichzeitig verlängert sich die zur Regeneration erforderliche Zeitspanne.

Vor diesem Hintergrund erachtet der UFS die Zurücklegung der verfahrensgegenständlichen Strecke zweimal täglich mit dem Kraftfahrzeug als für den Bw. auf Dauer (Tag für Tag, Woche für Woche, Monat für Monat) nicht zumutbar.

Auch wenn die belastenden Faktoren nicht regelmäßig zu einer unzumutbar langen Fahrtzeit im Sinn der dargestellten Rechtsgrundsätze führen, so ist doch zu bedenken, dass unter solchen Umständen auch die übliche Wegzeit mit rd. 75 Minuten je Fahrtrichtung beträchtliche Belastungen mit sich bringt. Für Dienstnehmer in jüngeren Jahren mag dies zwar eine gewisse Zeit lang zumutbar sein. Für einen rund 60jährigen, knapp vor der Pensionierung stehenden Dienstnehmer mit abnehmender Konzentrations- und Leistungsfähigkeit hält dies der UFS als nach dem Urteil gerecht und billig denkender Menschen für nicht zumutbar.

Die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel für die tägliche An-/Rückfahrt von/nach Graz scheidet als Alternative in Hinblick auf die Wegzeit von (im günstigsten Fall) mehr als zwei Stunden je Fahrtrichtung ebenfalls als unzumutbar aus.

Da der UFS die tägliche Rückkehr an den Familienwohnsitz im Verfahrenszeitraum als dem Bw. nicht zumutbar erachtet, war zu klären, ob von ihm die Verlegung seines Familienwohnsitzes nach Y. zu erwarten gewesen wäre.

Auch für diesen Fall ergibt sich jedoch, aufgrund der nicht unbedeutenden Einkünfteerzielung seiner Gattin in Graz, eine Unzumutbarkeit im Sinne der VwGH-Judikatur.

Die dem Bw. erwachsenen Kosten für die Anmietung der Zweitwohnung am Dienort waren somit ebenso wie die Kosten der Familienheimfahrten (Letztere unter der Annahme wöchentlicher Fahrten bei Ansatz des amtlichen Kilometergeldes, begrenzt auf das durch § 20 Abs.1 Z.2 lit.e EStG vorgegebenen Ausmaß) bis zu dessen Pensionierung beruflich veranlasst.

Den auf Zeiträume ab Juli 2005 angefallenen Kosten der Zweitwohnung in XX mangelte es allerdings am Werbungskostencharakter, zumal nicht ersichtlich ist, weshalb dem Bw. eine zeitgerechte Beendigung des Mietverhältnisses mit Bedachtnahme auf die Kündigungsfrist nicht möglich bzw. zumutbar gewesen sein sollte.

Abgesehen von den Kosten der Zweitwohnung für Juli bis September 2005 war den Berufungen stattzugeben. Die rechnerischen Auswirkungen der Entscheidung sind den Beilagen zu entnehmen.

Abschließend sei noch angemerkt, dass der Bw. aus (unverbindlichen) Auskünften des FA oder der Arbeiterkammer keine über das Gesetz hinausgehenden Rechte ableiten kann. Gleiches gilt für allenfalls rechtswidrige Vorgangsweisen in anderen Besteuerungsfällen, wiewohl festzuhalten ist, dass zur Rechtmäßigkeit der Besteuerung in den vom Bw. angesprochenen Parallelfällen mangels Sachverhaltskenntnis keine Aussage getroffen werden kann.

Beilagen: 4 Berechnungsblätter

Graz, am 23. Dezember 2008