



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., Polizeibeamtin, geb. XX.XX.19XX, A-whft., vertreten durch Frysak & Frysak Rechtsanwaltspartnerschaft, 1220 Wien, Wagramerstraße 81/2, vom 22. Oktober 2008 gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2006 und 2007 des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach vom 23. September 2008 (Arbeitnehmerveranlagungen) entschieden:

S p r u c h

Den Berufungen wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (in der Folge Bw. genannt) ist seit vielen Jahren als Diensthundeführerin bei der A-Behörde tätig. Ihr Wohnort in G ist rund 30 km von ihrer Dienststelle, in Wien, OO. ., B-Weg entfernt.

Bei der Arbeitnehmerveranlagung 2006 und 2007 machte die Bw. folgende - in Streit stehenden - Werbungskosten geltend:

| Veranlagung 2006 | AN-Erklärung | Angefochtener Est-Bescheid | Abändernde BVE v. 24.07.09 |
|------------------|--------------|-------------------------------|-------------------------------|
|------------------|--------------|-------------------------------|-------------------------------|

| | | | |
|---|---|---|--|
| PC- u. Telefonkosten | 718,80 | 718,80 | 220,00 (60% von AfA f. PC) |
| große oder kleine Pendlerpauschale | 1.071,00 (gr. PP -40km [+ vom AG abzogener gr. PP - 20km]) | 801,00 (Diff. zwischen gr. PP -40km und vom AG abzogener gr. PP -20km € 270) | 225,00 (Diff. zwischen kl. PP -40km und vom AG abzogener gr. PP - 20km € 270) |
| KM-Geld für Dienstfahrten an arbeitsfreien Tagen (3.615 km) | 1.302,81 | 1.302,81 | 0,00 (durch PP abge- golten, weil Arbeits- stätte aufgesucht) |
| Fremdbetreuungskosten für den Diensthund im Urlaub und Krankenstand | 1.020,00 | 0,00 (fremdunübliche Angehörigen- vereinbarung) | 0,00 (fremdunübliche Angehörigen- vereinbarung) |
| Haltungskosten für „pensionierten“ Diensthund Lt. Berufungsergänzung vom 3.5.2010 € 4.324,28 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| Veranlagung 2007 | AN-Erklärung | angefochtener Est-Bescheid | abändernde BVE v. 24.07.09 |
| große oder kleine Pendlerpauschale | 841,00 (Diff. zwischen gr. PP -40km und vom AG abzogener gr. PP -20km € 283,50) | 841,00 (Diff. zwischen gr. PP -40km und vom AG abzogener gr. PP -20km € 283,50) | 237,00 (Diff. zwischen kl. PP -40km und vom AG abzogener gr. PP - 20km € 283,50) |
| KM-Geld für Dienstfahrten an arbeitsfreien Tagen (2.427 km) | 912,55 | 0,00 (durch PP abge- golten, weil Arbeits- stätte aufgesucht) | 0,00 (durch PP abge- golten, weil Arbeits- stätte aufgesucht) |
| Fremdbetreuungskosten für den Diensthund im Urlaub und Krankenstand | 1.320,00 | 0,00 (fremdunübliche Angehörigen- vereinbarung) | 0,00 (fremdunübliche Angehörigen- vereinbarung) |
| Haltungskosten für „pensionierten“ Diensthund Berufungsergänzung € 3.449,28 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |

Die Bw. erhob durch ihren rechtsfreundlichen Vertreter gegen die Einkommensteuerbescheide 2006 und 2007 vom 23.09.2008 mit Schriftsätze vom 22.10.2008 und 2.2.2009 form- und fristgerecht Berufung und begehrte eine erklärungskonforme Veranlagung.

Gegen die in der Folge ergangenen „verbösernden“ Berufungsvorentscheidungen betreffend Einkommensteuer 2006 und 2007 vom 24.07.2009 stellte die Bw. fristgerecht einen Vorlageantrag zur Entscheidung über die Berufung durch den Unabhängigen Finanzsenat.

Auf Grund des Vorbringens der Bw. in ihren Eingaben sowie den vom Finanzamt und vom UFS durchgeführten Ermittlungen steht folgender Sachverhalt fest:

1. Kosten für Hundesitting während Urlaub und Krankenstand

Die Bw. erklärte, in den Jahren 2006 und 2007 bei Verhinderung durch Urlaub oder Erkrankung für die Betreuung ihres Diensthundes „R.“ Zahlungen an den Lebensgefährten, RS (2006: € 680, 2007: € 700) sowie an dessen Mutter, AS (2006: € 680, 2007: € 680) und an seine Schwester, MS (2007: € 380) geleistet zu haben. Zum Nachweis legte sie pro Jahr und Zahlungsempfänger eine Zahlungsbestätigung vor. Darin sind die einzelnen Betreuungstage unter Angabe eines täglichen Betreuungsentgeltes von € 20 aufgelistet und wird vom Empfänger der Erhalt des Gesamtbetrages im jeweiligen Kalenderjahr bestätigt („Ich, ... D., bestätige den Erhalt von Euro XXX im Jahr 2006 bzw. 2007“). Weiters legte die Bw. eine Kostenaufstellung vor, in der für jede Fremdbetreuung der Verhinderungsgrund (Urlaub, Schulung/Seminar, Krankenstand) angeführt wurde. In dieser Aufstellung wurden die Fremdbetreuungskosten von € 20 pro Tag um eine vom Dienstgeber erhaltene Vergütung in Höhe von € 5 pro Verhinderungstag vermindert. Die gesamten Werbungskosten aus diesem Titel betragen demnach 2006: € 1.020 und 2007: € 1.320.

Vom Finanzamt wurde festgestellt, dass gemäß der DHV 2005 – Diensthundevorschrift, Erlass des BMI, Zahl: EE2200/0028-II/2/b/2005, dem Diensthundeführer bei Urlaub, Pflegefreistellung, bestimmten Aus- und Fortbildungen und Erkrankungen eine tägliche Vergütung von 0,4% des Gehaltes der Dienstklasse V/2 der Beamten der Allgemeinen Verwaltung gebührt. Daraus und aus den von der Bw. vorgelegten Abrechnungen gegenüber dem Dienstgeber geht hervor, dass der tägliche Vergütungssatz 2006 € 8,17 und 2007 € 8,36 betragen hat.

Weiters stellte das Finanzamt fest, dass gemäß des oben genannten Diensterlasses (Pkt. 6.11. und 6.12.) Diensthunde bei Erkrankung oder sonstiger Verhinderung des Diensthundeführers grundsätzlich nur von im gemeinsamen Haushalt lebenden, entsprechend unterwiesenen und geeigneten Personen betreut werden dürfen. Bei den Bundesausbildungszentren sind Zwingeranlagen eingerichtet, in denen die Diensthunde im Bedarfsfall eingestellt werden

können. Jede außerdienstliche Verwendung des Diensthundes sowie seine auch nur kurzfristige Überlassung an dritte Personen, ausgenommen im gemeinsamen Haushalt lebende erwachsene Personen sowie andere Diensthundeführer ist unzulässig.

Auf Grund dieser Sachlage waren vom Finanzamt mit folgender Bescheidbegründung keine Werbungskosten berücksichtigt worden:

„Die Zahlungen an den Lebensgefährten würden den von der Judikatur des VwGH entwickelten Kriterien für die steuerliche Anerkennung von Leistungen zwischen nahen Angehörigen nicht entsprechen. Eine schuldrechtlich exakt nachvollziehbare Leistungsbeziehung, mit ausreichender nach außen wirkender Publizität und einem klaren, eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt sowie Fremdüblichkeit der Leistungsgestaltung sei im gegenständlichen Fall nicht gegeben. Bleiben objektive Zweifel an der erbrachten Leistung oder dem dafür bezahlten Entgelt bestehen, sei der Werbungskostenabzug bei Angehörigenvereinbarungen zu versagen. Eine pauschale Jahresabrechnung – wie von der Bw. vorgelegt – erfülle nicht die erforderlichen Nachweisvoraussetzungen. Die erbrachten Leistungen hätten detailliert nach Art, Umfang und zeitlicher Lagerung dargelegt werden müssen und die Bezahlung hätte zeitnah zu den erbrachten Leistungen erfolgen und dieser Zahlungsfluss nachweisbar sein müssen.

Diese Nachweisanforderungen seien ebenso auf die erklärte Leistungsbeziehung mit der Mutter und der Schwester des Lebensgefährten der Bw. anzuwenden, weshalb auch diese Zahlungen mangels Glaubwürdigkeit nicht anzuerkennen gewesen seien.,,

Von der Bw. wurde in ihren Schriftsätzen dagegen Folgendes vorgebracht:

„Von einer familienhaften Mitarbeit sei schon deshalb nicht auszugehen, weil es sich bei den genannten Personen, den Lebensgefährten sowie der Mutter und Schwester des Lebensgefährten um keine Familienangehörigen im rechtlichen Sinne handle. Sie alle treffe weder eine rechtliche noch eine sittlich gebotene familienhafte Beistandspflicht. Auch das Argument, dass die Leistungsbeziehung keinem Fremdvergleich standhalte, gehe ins Leere. Die schon erwähnte Diensthundevorschrift, DHV 2005, verbiete zudem eine Betreuung des Diensthundes durch fremde Personen bzw., in einer fremden Institution. Der Diensthund werde ohne Zwinger gehalten (Wohnungshaltung) und könne daher auch im Falle einer erforderlichen Fremdbetreuung nicht im Zwinger gehalten werden. Da es sich bei dem Diensthund um ein „scharfes Tier“ handle, kämen zu seiner Betreuung ohnehin nur Personen in Frage, die der Hund näher kennt. Das seien eben jene Personen, denen die als Werbungskosten geltend gemachten Betreuungsentgelte bezahlt worden seien.

Bei dem Lebensgefährten sowie dessen Mutter und Schwester handle es sich um Personen, die den Diensthund seit seiner achten Lebenswoche kennen. Sie seien daher jedenfalls zur Betreuung des Hundes gemäß den Vorschriften der DHV befähigt. Die Betreuung des Hundes fand im Haushalt der Bw. statt, sodass Umstellungsschwierigkeiten und Irritationen des Tieres hätten vermieden werden können.

Die Betreuungsausgaben der Bw. von € 20 pro Tag hielten mit den Preisen für die Betreuungen in Hundepensionen oder gleichartigen Einrichtungen einem Fremdvergleich durchaus stand. Je nach Größe des Tieres, Betreuungsumfang und Dauer betrage das tägliche Betreuungsentgelt für Hundesitting zwischen € 18 und € 40. Die vom Dienstgeber erhaltene Vergütung von etwas weniger als € 5 netto sei von den Fremdbetreuungskosten in Abzug gebracht worden.

Die Aufteilung der Betreuung auf zwei oder drei Personen folge daraus, dass auch der Lebensgefährte berufstätig sei und nicht immer zur Verfügung stehen könne. Abgesehen davon könne daraus kein Vorwurf erhoben werden, dass die Bw. die Betreuung ihres Diensthundes so organisiert und gestaltet hat, dass der jährliche Veranlagungsfreibetrag der Zahlungsempfänger von € 730 nicht überschritten wurde."

Bei der Zeugeneinvernahme durch den UFS (Niederschrift vom 24.11.2009) konnte E. D. den Sachverhalt der entgeltlichen Betreuung des Diensthundes bei Abwesenheit der Bw. nicht detailliert und widerspruchsfrei darlegen. Sie erklärte, dass für die Hundebetreuung ein Stundensatz von € 5,20 pro Betreuungsstunde vereinbart sei. Wenn wegen Verhinderung der Bw. der Hund einen ganzen Tag zu betreuen sei, teile sie sich die Betreuung mit ihrer Tochter F. D.. Wie sie die stundenweise Hundebetreuung mit der Bw. verrechnet und abgerechnet habe, wisse sie nicht. Sie könne sich an die Abrechnungsweise nicht mehr erinnern und habe dazu keine Aufzeichnungen.

Die Zeugin bestätigte, dass die ihr bei der Befragung vorgezeigte Jahresabrechnung ihre Unterschrift enthalte. Sie wisse aber nicht mehr, wann sie diesen Abrechnungsbeleg unterzeichnet habe. Auch den Widerspruch, dass darin ein Betreuungsentgelt von € 20 pro Betreuungstag und keine stundenweise Entgeltverrechnung erfolgt sei, könne sie nicht aufklären.

Die bei der Zeugenbefragung anwesende Bw. äußerte die Ansicht, dass die Zeugin sehr nervös sei und deshalb bei ihren Angaben, den Vergütungssatz von € 5, welche die Bw. von ihrem Arbeitgeber erhalte und jenen Betrag, den sie von der Bw. erhalten habe, verwechselt hätte.

Die Bw. teilte im Zuge des Erörterungsgesprächs (Niederschrift vom 24.11.2009) hierzu ergänzend mit, dass sie sich ab dem Jahr 2006 entschlossen habe ihren Angehörigen und Bekannten für ihre Leistungen der Hundebetreuung gebührend zu entlohnen. Die Jahre davor habe sie sich mit verschiedenen Sachzuwendungen für deren Unterstützung bedankt. Sie habe sich erkundigt und festgestellt, dass ein Betreuungsentgelt von € 20 pro Betreuungstag fremdüblich sei. Die Bw. habe am PC für jeden Angehörigen eine Liste geführt, in der sie deren Betreuungsleistungen festgehalten habe. Dabei habe sie darauf geachtet, die Fremdbetreuungsleistungen so in Anspruch zu nehmen, dass für die Angehörigen bzw. Bekannten keine Steuerpflicht entsteht. In der Regel habe sie den Angehörigen oder Bekannten noch am selben Tag der Betreuungsleistung das Geld sofort bar ausbezahlt. Wenn sie den Geldbetrag gerade nicht parat gehabt habe, habe sie jedenfalls am Monatsende die ausstehende Barzahlung vorgenommen. In den Listen habe sie auch die Zahlungen vermerkt. In ihrem Arbeitskalender würden eine Vielzahl beruflicher Vermerke eingetragen, unter anderem auch die Fremdbetreuung durch die genannten Personen. Die Abrechnungsbelege pro Angehörigen (Lebensgefährte sowie dessen Mutter und Schwester) habe ich am 5.1.2006 und 2.1.2007 abgeschlossen, ausgedruckt und diesen zur Unterzeichnung vorgelegt.

2. Pendlerpauschale

Vom Dienstgeber wurde im Schreiben vom 12.3.2009 bestätigt, dass die Bw. exekutiven Außendienst versehe. Sie leiste Schichtdienst, so genannten Fünfgruppendienst nach Dienstplan B, wonach sie idR 15 x (in einigen Monaten, z.B. Februar 14 x) ihre Dienststelle anfahren müsse. Da die Dienstnehmerin einen Spezialhund (Bargeldspürhund) führe, müsse sie öfters zu Einsätzen außerhalb ihres Dienstplanes anrücken. Zu den Plandiensten kämen daher noch etliche Überstundendienst und Kommandierungen pro Monat hinzu. Die Einsätze gingen stets von ihrer Dienststelle (wegen Ausrüstung, Dienstfahrzeug, ect.) aus.

Die Dienststelle der Beamtin ist sei 1.1.2006 der Polizeidiensthundestützpunkt in Wien, OO., B-Weg. Der Tagdienst gehe von 6.30 bis 18.30 Uhr und der Nachtdienst von 18.30 bis 06.30 Uhr. Entsprechend der Arbeitnehmererklärung der Beamtin werde vom Dienstgeber für ihre Fahrten zur Dienststelle eine Pendlerpauschale berücksichtigt. Für die zusätzlichen Fahrten für Überstundenleistungen und Zusatzdienste erfolge keine Fahrtkostenabgeltung.

Nach der im Steuerakt enthalten Routenbeschreibung von Map24 betrage der Arbeitsweg der Bw. rund 30 Straßenkilometer, wofür mit dem Pkw eine Wegzeit von 37 Minuten benötigt werde. Im Vorhalt des Finanzamtes vom 27.5.2009 wurde der Bw. mitgeteilt, dass für die Zurücklegung dieser Wegstrecke mit öffentlichen Verkehrsmitteln eine Wegzeit von nicht mehr als 2 Stunden benötigt werde.

In der Bescheidbegründung der BVE vertrat das Finanzamt die Auffassung, dass durch eine – bei Pendlern übliche – optimale Kombination von Pkw und öffentlichen Verkehrsmittel eine noch kürzere Wegzeit erreicht werden könne. Für die Wegstrecke zwischen Wohnung und Busbahnhof, K., würden mit dem Pkw lediglich 15 Minuten (inkl. Zeiten für Inbetriebnahme und Parken) benötigt. Für die weitere überwiegende Wegstrecke mit den öffentlichen Verkehrsmittel betrage die reine planmäßige Fahrtzeit zwischen 1:02 und 1:18 Stunden.

Die Wartezeiten zwischen Ankunft des öffentlichen Verkehrsmittel am Arbeitsplatz und Arbeitsbeginn (6.30 und 18.30 Uhr) sowie die Wartezeit zwischen Arbeitsende und Abfahrt des öffentlichen Verkehrsmittel wurden vom Finanzamt in seiner Beurteilung jedoch nicht berücksichtigt. Unter Hinzurechnung dieser anfallenden Wartezeiten, die Bestandteil der Wegzeit sind, benötigt die Bw. auf Grundlage der aktenkundigen Fahrplänen zwischen 94 Minuten und 103 Minuten (das sind somit in jedem Fall mehr als 1 ½ Stunden und maximal 1 ¾ Stunden).

Die Bw. wandte dagegen in der Berufungsbegründung vom 27.4.2009 und in der Vorhaltsbeantwortung vom 26.09.2009 ein, dass die Wegstrecke nach dem Kilometeranzeiger des Pkw der Bw. 32,5 km betrage. Auch der Routenplaner von „herold.at“ weise die Strecke mit 31 Kilometer aus. In den meisten Fällen betrage die Fahrtzeit mit öffentlichen Verkehrsmitteln (von Tür zu Tür) mehr als zwei Stunden, wobei ein oftmaliges Umsteigen (bis zu fünfmal) notwendig sei und außerdem lange Wegstrecken zu Fuß zurückgelegt werden müssten. Es sei zu berücksichtigen, dass die Bw. einen „scharfen“ Diensthund und eine Vielzahl von Ausrüstungsgegenständen am Arbeitsweg mitführen müsse und deshalb die Verwendung öffentlicher Verkehrsmittel unzumutbar sei. Bei dieser Unzumutbarkeit gehe es – entgegen der Auffassung des Finanzamtes – keinesfalls um ein subjektives Empfinden, weil jedem Hundeführer die öffentliche Anreise nicht zugemutet werden könne. Zusätzlich zum Mitführen des Diensthundes müsse die Bw. weiters umfangreiches Gepäck mitnehmen. Dies bestehe aus zwei Einsatztaschen sowie Ausrüstungs- und Ausbildungsgegenstände für den Hund. Der Bw. als Diensthundeführerin gebühre daher die große Pendlerpauschale, weil wegen der mitzuführenden Dienstbehelfe (Hund, Gepäck) die Verwendung öffentlicher Verkehrsmittel unzumutbar sei.

Vom Dienstgeber (Schreiben vom 14.10.2009) wurde bestätigt, dass die Bw. als Diensthundeführerin eine Vielzahl von Ausrüstungsgegenständen in mehreren Einsatztaschen bzw. Einsatzkoffern auf ihrem Arbeitsweg mitzutransportieren habe. Es handle sich dabei um Utensilien, welche für die hundespezifischen Einsätze und Trainingseinheiten notwendig sind und vom Dienstgeber in einfacher Ausfertigung zur Verfügung gestellt werden. Diese Gegenstände werden sowohl im Dienst als auch bei der Betreuung des Diensthundes in der

arbeitsfreien Zeit vom Hundeführers benötigt. Der Dienstgeber vertrete daher die Ansicht, dass einem Polizeidiensthundeführer die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel objektiv nicht zumutbar sei.

Im Zuge des Erörterungsgespräches (24.11.2009) wurden auch die mitzuführenden Arbeitsmittel und Ausrüstungsgegenstände in Augenschein genommen. Es handelt sich wie von der Bw. ausgeführt, um einen Diensthund (Schäferhund) sowie einem großen Metallkoffer (60x40x40) sowie einer ähnlich großen Tasche und einer Liegematte sowie einem Behältnis für Futter, Fressnapf und Wasserschüssel.

Nach Angaben der Bw. komme es auch regelmäßig vor, dass sie zwei Hunde zur Arbeitsstelle mitnehmen müsse. Etwas ab dem 8 Lebensjahr werde dem Hundeführer zusätzlich ein junger Zweithund zugeteilt. Der dann nach rund 1 ½ Jahren den alten Diensthund ablöse. Im Jahr 2006 sei ihr Althund, S. , vom Dienstgeber ausgemustert worden und sie habe dann auf ihre Kosten für die gesamte Betreuung dieses Tieres aufkommen müssen.

Wenn es die Betreuungssituation für den Althund erforderte, habe sie diesen auch mit zur Arbeit genommen und wiederum zwei Hunde am Arbeitsweg mitzuführen gehabt. Vom Arbeitgeber sei dies akzeptiert worden.

3. Fahrtkosten (KM-Geld) für außerplanmäßige Arbeitsleistungen

Die Bw. begehrte Werbungskosten auf Basis des amtlichen Kilometergeldes für Fahrten mit ihrem Pkw zur Verrichtung von verschiedenen Überstundenleistungen an nach Dienstplan arbeitsfreien Tagen, (z.B. Objektüberwachungen, Fortbildungsveranstaltungen Veranstaltungsdienste, Einsatzkommandierungen). Sie legte eine Aufstellung vor, an welchen arbeitsfreien Tagen sie diese zusätzlichen beruflichen Fahrten ausgeführt habe. Darin wurden auch der Zweck der Dienstverrichtung und die Wegstreckenlänge ausgewiesen.

In der unter Pkt. 2 bereits genannten Sachverhaltsauskunft des Dienstgebers vom 12.3.2009 wurde die Verrichtung von Überstundenleistungen an planmäßig arbeitsfreien Tagen bestätigt. Dazu wurde von der Dienststellenleitung angemerkt, dass die Dienstnehmerin für diese Überstundendienste die Dienststelle habe aufsuchen müssen. Auch die außerplanmäßigen Dienstleistungen der Bw. seien von der Dienststelle weggegangen, weil sich dort unter anderem das zu verwendende Dienstfahrzeug sowie die erforderlichen Ausrüstungen (z.B. Funkgeräte) befunden hätten. Die angeführten Seminare seien ebenfalls an der Dienststelle, auf deren Gelände sich das Bundesausbildungszentrum für Polizeidiensthunde befinde, abgehalten worden.

Dieser Sachverhaltsfeststellung trat die Bw. (Vorhaltsantwort vom 29.6.2009) nicht entgegen, sondern erklärte, dass es sich bei diesem Streitpunkt um eine reine Rechtsfrage handle. Die Bw. vertrete die Auffassung, dass die Ausgaben für zusätzliche Fahrten zwischen Wohnung Dienststelle zur Überstundenverrichtung nicht unter die Abgeltungswirkung der Pendlerpauschale fallen würden. Dies führe nämlich zu einer massiven Benachteiligung jener Steuerpflichtigen (wie bei der Bw. der Fall), deren zeitliche Mehrdienstleistungen zusätzliche Fahrten zur Dienststelle erfordern. Jene Arbeitnehmer, die keine Überstunden leisten oder sie an ihren regulären Arbeitstagen verrichten können, wären jedenfalls wesentlich besser gestellt. Dem Gesetzgeber könne nicht unterstellt werden, dass er bewusst eine solche Ungleichbehandlung in Kauf nehmen wollte.

4. AfA für Notebook und Telefonkosten

Die Bw. erklärte im Veranlagungsjahr 2006 auf Grund der Anschaffung eines Notebooks im November 2004 in Höhe von € 1.100 eine AfA von 33% der Anschaffungskosten (€ 367). Weiters machte sie beruflich veranlasste private Telefonkosten geltend und legte zum Nachweis drei Telefonrechnungen (für die Monate Jänner, Juli und November) für einen Telefonanschluss (einschließlich Internetverbindung) ihres Lebensgefährten vor. Die darin ausgewiesenen Gebühren (€ 115, € 126, € 110) zog sie zur Gänze als Werbungskosten ab.

In der Berufungsvorentscheidung wurden die Telefonkosten nicht zum Abzug anerkannt, weil die Rechnungen nicht auf die Steuerpflichtige lauteten. Von der AfA wurde ein zu vermutender 40%iger Privatanteil ausgeschieden.

Im Zuge des Auskunftersuchens des UFS an den Arbeitgeber, teile dieser mit Schreiben vom 14.10.2009 mit, dass der Beamtin in den Jahren 2006 und 2007 ein dienstliches Mobiltelefon mit Privatbenutzungsberechtigung (gegen gesonderte Gesprächsabrechnung) zur Verfügung gestellt war und sie über dieses Diensttelefon somit auch in der Freizeit erreichbar gewesen sei. Ein privater PC mit Internetanschluss sei aus dienstlichen Gründen nicht erforderlich.

In der Berufungsergänzung vom 3.5.2010 schränkte die Bw. ihr Berufsbegehren auf die vorgenannten Streitpunkte 1. bis 3. ein und begehrte somit bezüglich der Werbungskosten für PC und Telefon keine Entscheidung durch den UFS mehr (Wortlaut der Erklärung der Bw.: „teilweise Zurückziehung der Berufung bzgl. Werbungskosten für PC und Telefonkosten“).

5. Kosten für „pensionierten“ Diensthund

Gleichzeitig wurde in dem oben genannten Ergänzungsschriftsatz vom 3.5.2010 das Berufsbegehren ausgedehnt und beantragt die jährlichen Ausgaben für die Versorgung

des von der Republik ausgemusterten Diensthundes „S.“ auf Kosten der Bw. bei der Steuerbemessung zu berücksichtigen.

Diese Ausgaben für Futter, Medikamente, öffentliche Abgaben und Tierarzt beliefen sich nach der angeschlossenen Kostenaufstellung im Jahr 2006 auf € 4.324 und 2007 auf € 3.449. Der gegenständliche Diensthund sei während seiner „Aktivzeit“ im Eigentum des BMI/Republik Österreich gestanden und der Bw. für ihre berufliche Tätigkeit als Polizeidiensthundeführerin vom Arbeitgeber zugewiesen worden. Die Haltung und Pflege des Diensthundes in ihrem privaten Wohnungsverband gehöre zu ihrer Berufspflicht. Alters- und gesundheitsbedingt sei der Diensthund, S., nicht mehr einsatzfähig gewesen und deshalb vom Arbeitgeber ausgesondert und der Bw. zur Schenkung angeboten worden. Diese Schenkung habe die Bw. schon aus moralischen und ethischen Gründen angenommen, da eine Einrichtung bzw. ein Platz für die Versorgung pensionierter Diensthunde nicht existiere. Sie habe sich daher bereiterklärt die bisherige Haltung und Pflege des Diensthundes in ihrem Familienverband, nunmehr im wesentlichen auf ihre Kosten, fortzuführen. Ein Einschläfern des Tieres komme für einen Polizeihundeführer – im gegenständlichen Fall für die Bw. – schon auf Grund der langjährigen emotionalen Bindung zum Hund nicht in Frage. Auf Grund der Ausbildung und starken Dominanz eines Polizeihundes könne nur ein entsprechend versierter und ausgebildeter Hundehalter die weitere Pflege und Betreuung für einen ausgesonderten Polizeidiensthund übernehmen.

Der Dienstgeber leistet den Diensthundeführern, für die Übernahme des ausgeschiedenen Diensthundes ins Privatvermögen mit der Pflicht zur weiteren Pflege und Betreuung einen jährlichen steuerfreien Kostenbeitrag von € 145. Daraus könne der enge wirtschaftliche Zusammenhang dieser Hundehaltungskosten mit der Erwerbstätigkeit, die in der Leistung öffentlicher Sicherheitsdienste bestehe, ersehen werden. Die tatsächlichen Haltungskosten für einen „Altdiensthund“ seien jedoch erheblich höher, sodass sich die Republik zu Lasten des Hundeführers „betriebliche“ Mehrausgaben erspare.

Zur Frage der steuerrechtlichen Beurteilung der Hundehaltungskosten werde angeführt, dass ein Diensthund unzweifelhaft als Arbeitsmittel des Diensthundeführers zu qualifizieren sei. Auch wenn die angeführten Hundehaltungskosten zu einem Zeitpunkt anfallen, als der Diensthund nicht mehr für den öffentlichen Dienst verwendet wurde, liegt die Wurzel für diese nachträglichen Ausgaben in der beruflichen Verwendung des Tieres und seines Halters.

Ohne die vorangegangene langjährige Dienstzeit, währenddessen der im Eigentum des BMI stehende Diensthund von der Bw. in Erfüllung ihrer Berufspflicht als lebendes Arbeitsmittel gleich einer Hundehalterin „rund um die Uhr“ betreut wurde, sei die nachfolgende rechtsförmliche Übernahme des „pensionierten“ Diensthundes ins Eigentum der Bw. nicht

vorstellbar. Die Hundehaltungskosten seien daher keineswegs – so wie bei einem privat angeschafften Hund – Kosten der privaten Lebensführung. Ebenso wie die Haltungskosten während der „Aktivzeit“ des Diensthundes ausschließlich beruflich veranlasst sind, seien die zwangsläufig weiterlaufenden Haltungskosten nach der „Pensionierung“ des Diensthundes in vollem Umfang Werbungskosten.

Für den Fall, dass das Vorliegen von Werbungskosten verneint werde, möge die Berufsbehörde die Hundehaltungskosten als Sonderausgaben im Sinne des § 18 Abs. 1 Z. 1 EStG „dauernde Lasten, die auf besonderen Verpflichtungsgrund beruhen“ oder als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG in Abzug bringen.

Auf Grund der weitgehenden Übereinstimmungen des Diensthundewesen innerhalb der verschiedenen Bundesdienststellen, wurde der dafür verantwortliche Organwalter des BMF (Zollhunde) vom UFS dazu befragt. Dieser gab sinngemäß folgende Stellungnahme ab:

„Aus langjähriger Erfahrung kann ich bestätigen, dass für einen „pensionierten“ Diensthund eine besondere Haltung erforderlich ist. Die derzeitige Praxis ist eine für den Staat bequeme und billige Variante, indem der pensionierte Diensthund kostenlos dem Hundeführer übergeben wird. In allen Fällen der Außerdienststellung des Hundes liegen Gegebenheiten vor, wegen denen der Diensthund nicht mehr einsatzfähig ist (z.B. Leistungsabfall, Krankheit, übermäßige Aggression). In diesen Fällen wird das Tier zum Problemhund, der vom Hundeführer betreut werden muss. Mit der Haltung eines Problemhundes häufen sich Kosten und Zeitaufwand. Bei den Öffentlichkeitsarbeiten wird von der Bevölkerung oft die Frage gestellt, was mit den Tieren nach Beendigung ihrer Dienstzeit geschieht. Die Übergabe ausgemusterter Diensthunde an private Dritte, kann sich m.E. keine Behörde erlauben und findet im BMF nicht statt (z.B. Halungsrisiko bei zu als Waffe ausgebildeten Tieren, hohe Tierarztkosten krankheitsanfälliger Alttiere). Auch die Einlieferung in ein Tierheim wäre gegenüber der Allgemeinheit nicht zu rechtfertigen. Die Gesellschaft sieht beim Hundeführer eine sittliche Verpflichtung, dass er den ihm zugewiesenen Diensthund auch dann weiter zu versorgen und zu pflegen habe, wenn das Tier nicht mehr diensttauglich ist. Auch in der Kollegenschaft der Diensthundeführer wird einander gegenüber dieses Berufsethos vertreten. Wie aus dem vorgelegten Erlass des deutschen BMF zu ersehen ist (dBMF, III A5-H4330/07/004 vom 25.7.2008), werden in Deutschland die Kosten für die pensionierten Diensthunde – so wie während ihrer Aktivzeit - im Wesentlichen vom Staat getragen. Der Diensthundeführer übernimmt auf Grund eines Pflegevertrages die weitere Betreuung des ausgemusterten Diensthundes. Der „Dienstpflegehund“ steht dabei im Eigentum des Bundes und eine Bundesdienststelle

trägt in vollem Umfang die Kosten für Tierarzt und Arzneimittel und leistet einen steuerfreien pauschalen Aufwandsersatz für Futter und Pflege von € 45 pro Monat.

Zur Frage der Freiwilligkeit der Schenkungsannahme des Diensthundes und einer entsprechenden Erwartungshaltung des Arbeitgebers meine ich, dass ganz sicher eine solche berufliche Erwartungshaltung besteht. Ein Vorgesetzter hätte eine schlechte Meinung, wenn ein Diensthundeführer seinen Diensthund nicht übernimmt, außer es bestehen dafür sachliche und verständliche Gründe. In anderen Fällen würde im BMF einem Diensthundeführer, der unbegründet die Schenkung ablehnt, wahrscheinlich kein weiterer Diensthund mehr zugewiesen werden. Nach einer groben Einschätzung werden in ca. 95% der Fälle die nicht mehr diensttauglichen Diensthunde von den Hundeführern übernommen. Dort wo eine Übernahme nicht erfolgt, ist in meiner langjährigen Berufserfahrung immer ein triftiger Grund vorgelegen (z.B. Erkrankung des Hundeführers, Scheidung in Verbindung mit Wohnungswechsel, Hundeallergie in der Familie). In manchen Fällen kann wegen Platzmangels vom Diensthundeführer kein Junghund zusätzlich zum ausgeschiedenen Diensthund geführt werden. Der Dienstgeber nimmt auf diese Situation Rücksicht und weist dem Bediensteten einen neuen Diensthund erst zu, wenn der Althund verendet ist. Die langjährige Zusammengehörigkeit zwischen Hund und Hundeführer und die entstandene Tierliebe sind die Hauptgründe, dass der Hundeführer den ausgemusterten Diensthund übernimmt und auf seine Kosten weiter betreut. Deshalb aber die Kostentragung für den Althund der Privatsphäre des Hundeführers zuzuordnen halte ich für unberechtigt."

Beim Dienststellenleiter der Diensthundeeinheit der Bw. wurde folgender Sachverhalt erhoben:

„Die Tätigkeit der Polizeidiensthundeführer – wie z.B. das Zuweisen, Halten und Aussondern der Diensthunde - ist im Detail in der Diensthundevorschrift 2005 geregelt. Aus diesem Erlass des BMI geht unter anderem hervor, dass Diensthunde im Familienverband des Diensthundeführers zu halten und zu pflegen sind. Das ist eine Voraussetzung für die Erhaltung der optimalen Einsatzfähigkeit der Diensthunde. Dem Diensthundeführer ist jedoch jede außerdienstliche Verwendung des Diensthundes untersagt (Pkt. 6.12 DHV).

Erfahrungsgemäß geht die Einsatzfähigkeit von Diensthunden meist zwischen dem 10 und 12 Lebensjahr verloren. In diesem Alter tritt dann ein signifikanter Leistungsabfall und eine erhöhte Krankheitsanfälligkeit ein. Die Hunde sind den Anforderungen des Dienstbetriebes nicht mehr ausreichend gewachsen und werden alters- oder krankheitsbedingt ausgesondert.

Auf Grund dieser langjährigen Erfahrungswerte wird einem Hundeführer idR. ab dem 9. Lebensjahr seines Diensthundes (Althund) zusätzlich ein Junghund (Welpen) zur Ausbildung zugeteilt. Im Alter von rund 1,5 Jahren wird der Junghund einer eingehenden Dienstauglichkeitsprüfung unterzogen. Wenn diese gegeben ist, kann der Junghund weiter für die Dienstzwecke zum Polizeidiensthund ausgebildet werden. Der "Althund" des Diensthundeführers ist nun 10 Jahre und es erfolgt seine altersbedingte Ausmusterung.

Das Diensthundewesen beruht traditionell auf dem Prinzip der vollständigen Hundehaltung und Betreuung beim Diensthundeführer, also auch in dessen Freizeit und Wohnung. Der Hundeführer hat im Dienstinteresse rund um die Uhr Bezug zu seinem Diensthund. Anders etwa die berufliche Pferdehaltung (z.B. Spanische Hofreitschule) wo die Haltung und Betreuung in Einrichtungen des Arbeitgebers erfolgt. Während der Einsatzfähigkeit des Hundes wird dem Hundeführer die Hundehaltung und Pflege in seinem Familienverband vom Arbeitgeber abgegolten. Beispielsweise gebührt für die Betreuung in der Freizeit dem Dienstnehmer eine Arbeitszeitgutschriften (1 Stunde pro Tag) und im Falle von Urlaub und Krankenstand des Hundeführers erfolgt eine finanzielle Abgeltung im Wege der Auszahlung eines lohnsteuer- und sozialversicherungspflichtigen Betreuungsgeldes (Vergütungssatz 2006 u. 2007: 0,4% von V/2 pro Abwesenheitstag).

Diese Form der Haltung und Betreuung des Diensthundes im privaten Familienverband des Hundeführers hat aber entscheidende Auswirkungen auf das "Pensionssystem" der Diensthunde. Die Aussonderung des alters- und krankheitsbedingt nicht mehr einsatzfähigen Diensthundes erfolgt durch ein Schenkungsangebot an den Diensthundeführer. Wird das Geschenk angenommen, scheidet der Hund aus dem zivilrechtlichen Eigentum der Republik aus und geht ins Privateigentum des Hundeführers über.

In nahezu 100% dieser Aussonderungsfälle wird vom Diensthundeführer das „Geschenk“ angenommen. Die Konsequenz davon ist, dass der für die Sicherheitsbehörde unbrauchbar gewordene Altdiensthund in das Privateigentum des Hundeführers übertragen wird. Dieser ist nun sein Privathund und er muss jetzt für alle Kosten und Risiken des Tieres aufkommen (z.B. Hundesteuer u. Versicherung, Futterkosten, Tierarzt usw.). Der Althund selbst erfährt durch diese - auf einer freiwilligen Geschenkannahme basierenden Pensionierung beim Hundeführer - keine Änderung in der Haltung- und Betreuung, was für diesen optimal ist. Die Althunde haben eine durchschnittliche Lebenserwartung von ca. 12-14 Jahren.

Die ausgemusterten Althunde sind materiell wertlos. Rein finanziell betrachtet ein „Danaergeschenk“. Das Diensthundewesen vertraut und basiert darauf, dass die Hundeführer, trotz der Freiwilligkeit der Übernahmeerklärung, aufgrund der Verbundenheit und Liebe zu dem Tier die Bereitschaft haben ihm das Gnadengeld zu finanzieren.

Da die pensionierten Diensthunde jedoch von der Republik für Aufgaben der öffentlichen Sicherheit verwendet wurden (exekutives Einsatzmittel nach DHV 2005, bzw. Arbeits- oder Betriebsmittel im steuerrechtlichen Sinne), leistet das BMI den Hundeführern eine Kostenbeteiligung in Form eines jährlichen steuerfreien Aufwandsersatz von € 145. Es wird vom Dienstgeber auch toleriert, wenn der Hundeführer seinen Althund - weil es die Betreuungssituation erfordert - mit zum Dienst nimmt. Bei einem reinen Privathund ist dies nicht gestattet.

Eine andere Möglichkeit der „Pensionierung der Altdiensthunde“ als bei den Hundeführern, denen sie bisher zur Haltung und Betreuung zugewiesen waren, ist als Regelfall nicht denkbar. Die gewählte Art der Diensthundehaltung im Familienverband des Hundeführers bestimmt grundsätzlich auch die Altersversorgung des Diensthundes.

Eine Haltungsänderung von der Wohnungshaltung beim Hundeführer zu einer dauerhaften Zwingerhaltung (z.B. Diensthundestation, Tierheim) wäre für die Althunde eine nicht ertragbare Belastung. Das Auffinden eines neuen Hundehalters für einen krankheitsanfälligen Altdiensthund ist äußerst problematisch. Die Übergabe an Private, die keine Erfahrung mit Polizeidiensthunden haben ist nicht opportun, weil das Risiko eines Imageschadens für die Republik im Falle einer Bissverletzung zu hoch ist. Die Entscheidung, ob ein ausgemusterter Polizeidiensthund einer Privatperson überlassen werden darf, ist deshalb nach der DHV 2005 dem BMI vorbehalten.

Das System der Diensthundehaltung beim Diensthundeführer impliziert somit auch zwangsläufig die berufliche Erwartungshaltung, dass der Diensthundeführer auch die Bereitschaft zur Übernahme des Altdiensthundes in sein Privateigentum aufbringt. Eine derartige Zuneigung und Verbundenheit zum Tier (als Tierliebe im Allgemeinen und zu „seinem“ Hund im Besonderen) wird unausgesprochen und ungeschrieben als Eignungsvoraussetzung von einem Diensthundeführer vom Dienstgeber sowie auch in der Kollegenschaft und letztlich auch von der Bevölkerung erwartet. Die DHV 2005 sieht vor, dass zu Beginn neu auszubildender Diensthundeführer ihre Eignung in einer zweiwöchigen probeweisen Dienstzuteilung zu einer Diensthundeeinheit festgestellt wird.

Der systemimmanente Regelfall ist daher die erwartete Übernahme des ausgeschiedenen Diensthundes durch den Hundeführer, auch wenn sie letztlich formal auf seiner freien Entscheidung beruht. In sachlich begründeten Einzelfällen können natürlich Ausnahmen auftreten, die sind aber für das Funktionieren des „Pensionssystems für Diensthunde“ nicht relevant."

Vom Finanzamt wurde die Rechtsauffassung vertreten, dass der für die berufliche Aufgabenerfüllung untauglich gewordene Diensthund vom Hundeführer freiwillig in sein Eigentum übernommen wurde. Die Bw. hätte das Schenkungsangebot des Dienstgebers nicht annehmen müssen. Die Haltungskosten für den vom Arbeitgeber ausgesonderten und vom Hundeführer ins Eigentum übernommen Altdiensthundes seien daher Kosten der privaten Lebensführung, für die gemäß § 20 EStG ein Aufteilungsverbot bestehe. Eine Beurteilung dieser Ausgaben für den „pensionierten“ Polizeidiensthund als nachträgliche Werbungskosten sei nicht möglich, da kein zwingender Zusammenhang zwischen der Übernahme des Altdiensthundes und der Tätigkeit als Polizist bzw. als Hundeführer bestehe. Die Betreuung des Altdiensthundes sei – wie bei anderen Hundehaltern auch – ausschließlich privat veranlasst und werde daher nicht steuerlich gefördert.

Die ergänzenden Sachverhaltsermittlungen des UFS betreffend Ausmusterung und Übernahme von Altdiensthunden wurden von den Parteien (FA und Bw.) ohne Abgabe einer weiteren Erklärung zu Kenntnis genommen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die rechtliche Beurteilung stellt auf den vorstehenden Sachverhalt ab. Soweit widersprüchliche Beweismittel zum entscheidungserheblichen Sachhergang vorliegen, ist im nachstehenden Erwägungsteil dargelegt, welche Tatsachen die Behörde auf Grund welcher Überlegungen der Entscheidung zu Grunde gelegt hat.

Zu 1. Kosten für Hundesitting

Der UFS erachtet das Vorbringen der Bw., dass sie ihrem Lebensgefährten und dessen nahen Angehörigen Entgelt für die Betreuung ihres Diensthundes „R.“ bezahlt habe für nicht zutreffend. Die Jahresabrechnungen der Bw. nehmen ausdrücklich auf die „Zahlung für die Pflege des Diensthundes „R.“ Bezug und sehen ein Tageshonorar von € 20 vor. Aus dem ergänzende Berufungsvorbringen der Bw. ist aber hervorgekommen, dass an Tagen ihrer Verhinderung auch ihr Privathund, der ausgesonderte Altdiensthund „Roy“ zu betreuen war. Der Umstand, dass für diesen Hund keine entgeltliche Leistungsverrechnung für die

Fremdbetreuung vorgenommen worden ist, indiziert, dass eine solche auch für den aktiven Diensthund „R.“ in Wirklichkeit nicht stattgefunden hat.

Eine eindeutige Bestätigung erfährt dieses Beweisergebnis durch die Zeugenaussage der Mutter des Lebensgefährten. Sie konnte trotz mehrjähriger Abwicklung der behaupteten entgeltlichen Hundebetreuung nicht einmal das vereinbarte Honorar angeben. Während die Bw. einen einheitlichen Tagessatz erklärte, vermeinte die Bw., dass ein Stundenhonorar vereinbart worden sei. Während nach der Abrechnung der Bw. an Verhinderungstagen stets ein Angehöriger die Fremdbetreuung vorgenommen habe, erklärte die Zeugin dass sie sich die tageweise Hundebetreuung mit ihrer Tochter (der Schwester des Lebensgefährten der Bw.) geteilt habe. Die Zeugin war auch nicht ansatzweise in der Lage darzulegen, wie sie die stundenweise Hundebetreuung mit der Bw. abgerechnet habe. Nach Vorhalt dieser Widersprüche zu den Erklärungen der Bw. (z.B. Jahresabrechnungsbeleg) flüchtete sie sich in einen gänzlichen Erinnerungsverlust.

Der Schluss liegt nahe, dass nicht nur bei der einvernommenen Mutter des Lebensgefährten offenkundig die behauptete Leistungsabrechnung für Hundebetreuung nicht stattgefunden hat, sondern ebenso auch bei den anderen Personen nicht erfolgt ist.

Der UFS erachtet es als erwiesen, dass eine entgeltliche Hundebetreuung durch die bezeichneten Personen tatsächlich nicht stattgefunden hat und von der Bw. bloß zur Erlangung eines Steuervorteils (zusätzliche Werbungskosten) wahrheitswidrig erklärt wurde. Die Bereitschaft der Bw. zu einem solchen wahrheitswidrigen, rechtswidrigen Verhalten, hat sich auch bei den erklärten PC- und Telefonkosten gezeigt. Auch hier bestätigten die nachträglichen Ermittlungen des UFS beim Arbeitgeber, dass eine berufliche Veranlassung für diese Ausgaben gar nicht bestanden hat (z.B. Diensthandy mit Privatbenutzungsberechtigung).

Die behaupteten Werbungskosten wegen Hundesitting waren Mangels Glaubwürdigkeit des Vorbringens der Bw. daher nicht zu berücksichtigen.

Zu 2. Pendlerpauschale

2.1. Allgemeine Voraussetzungen

Übereinstimmung besteht, dass der Bw. eine Pendlerpauschale für eine einfache Wegstrecke zwischen 20 und 40 km gebührt. Strittig ist, ob der Bw. im Hinblick auf die benötigte Wegzeit und auf die notwendig mitzuführenden umfangreichen Arbeitsmittel die Verwendung öffentlicher Verkehrsmittel zumutbar ist oder ihr wegen Unzumutbarkeit eines

Massenbeförderungsmittels im Sinne des § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG die so genannte große Pendlerpauschale zusteht.

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

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

Folgende Pauschbeträge waren im Berufszeitraum heranzuziehen:

Von 1.1. 2006 bis 30.06. 2007 (BGBl. I Nr. 115/2005):

20 bis 40 km 495 € jährlich

40 bis 60 km 981 € jährlich

über 60 km 1.467 € jährlich

Von 1. 7. 2007 bis 31. 12. 2007 (BGBl. I Nr. 24/2007):

20 bis 40 km 546 € jährlich

40 bis 60 km 1.080 € jährlich

über 60 km 1.614 € jährlich

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

Von 1. 1. 2006 bis 30. 6. 2007 (BGBl. I Nr. 115/2005):

2 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

Von 1. 7. 2007 bis 31. 12. 2007 (BGBl. I Nr. 24/2007):

2 bis 20 km 297 € jährlich

20 km bis 40 km 1.179 € jährlich

40 km bis 60 km 2.052 € jährlich

über 60 km 2.931 € jährlich

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

Für die Inanspruchnahme der Pauschbeträge hat der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber auf einem amtlichen Vordruck (Formular L 34) eine Erklärung über das Vorliegen der Voraussetzungen für das Pendlerpauschale abzugeben. Der Arbeitgeber hat die Erklärung des Arbeitnehmers zum Lohnkonto (§ 76 EStG 1988) zu nehmen. Änderungen der Verhältnisse für die Berücksichtigung dieser Pauschbeträge muss der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber innerhalb eines Monats melden. Die Pauschbeträge sind auch für Feiertage sowie für Lohnzahlungszeiträume zu berücksichtigen, in denen sich der Arbeitnehmer im Krankenstand oder auf Urlaub (Karenzurlaub) befindet. Wird der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend im Werkverkehr (§ 26 Z 5) befördert, dann steht ihm das Pendlerpauschale nicht zu, wobei allfällige Kosten für die Beförderung im Werkverkehr bis zur Höhe des Pendlerpauschales zu berücksichtigen sind.

2.2. Beurteilung der Zumutbarkeit eines Massenbeförderungsmittels

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

Die Unmöglichkeit der Benutzung eines Massenverkehrsmittels wurde von der Bw. nicht behauptet und konnte auch bei den behördlichen Ermittlungen nicht festgestellt werden.

Nach herrschender Meinung ist für die Beurteilung der Unzumutbarkeit auf die objektive Wegzeit, die für die Zurücklegung des Arbeitsweges benötigt wird abzustellen.

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

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

Nach der Judikatur des VwGH (VwGH 24. 9. 2008, 2006/15/0001) und der Entscheidungspraxis des UFS (zuletzt UFS 28. 4. 2010, RV/0702-W/10) ist - unter Hinweis auf die Gesetzesmaterialien sowie Doralt, EStG⁹ § 16 Tz. 105 - die Benützung von Massenverkehrsmitteln auch dann unzumutbar, wenn die Fahrt mit diesen einerseits 90 Minuten überschreitet und andererseits die Fahrt mit den Massenverkehrsmitteln mehr als drei Mal so lang dauert wie mit dem PKW.

Der UFS hat darüber hinaus (UFS, RV/0031-G/08, 23. 12. 2008; RV/0311-G/08, 14. 4. 2010, RV/1060-W/10, 24.06.2010), mit ausführlicher Begründung, die Auffassung vertreten, dass eine Wegzeit von 90 Minuten in eine Richtung, unabhängig von der Wegstrecke, allgemein als Zumutbarkeitsgrenze anzunehmen ist.

Die Wegzeit umfasst die Zeit vom Verlassen der Wohnung bis zum Arbeitsbeginn oder vom Verlassen der Arbeitsstätte bis zur Ankunft in der Wohnung, also die Gehzeit oder Anfahrtszeit zur Haltestelle des öffentlichen Verkehrsmittels, Fahrzeit mit dem öffentlichen Verkehrsmittel und Wartezeiten. Stehen verschiedene öffentliche Verkehrsmittel zur Verfügung, ist bei Ermittlung der Wegzeit immer von der Benützung des schnellsten öffentlichen Verkehrsmittels (z. B. Schnellzug statt Regionalzug, Eilzug statt Autobus) auszugehen. Darüber hinaus ist - soweit möglich - von einer optimalen Kombination zwischen Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel (z. B. "Park and Ride") auszugehen. Dies gilt auch, wenn dadurch die Fahrtstrecke länger wird (vgl. Atzmüller/Lattner in Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke [Hrsg.], MSA EStG [1. 9. 2008], § 16 Anm. 81). Der VwGH hat bestätigt, dass die Möglichkeit der kombinierten Benützung privater und öffentlicher Verkehrsmittel bei der Prüfung der Zumutbarkeit der Verwendung von Massenverkehrsmitteln mit einzubeziehen ist (vgl. VwGH 28. 10. 2008, 2006/15/0319).

Bei gleitender Arbeitszeit berechnet sich die Wegstrecke nach der optimal möglichen Anpassung von Arbeitsbeginn und Arbeitsende an die Ankunfts- bzw Abfahrtszeit des Verkehrsmittels, wobei die konkreten Möglichkeiten des Arbeitnehmers, Gleitzeit in Anspruch zu nehmen, zu berücksichtigen sind.

2.3. Arbeitswegvarianten im konkreten Fall

Nach den Feststellungen des Finanzamtes, die von der Bw. nicht bestritten wurden, wird für den Arbeitsweg von rund 30 km mit dem Pkw eine Wegzeit von 37 Minuten benötigt. Mit öffentlichen Verkehrsmittel für die gesamte Wegstrecke werden nach den Fahrplanauskünften eine Wegzeit von etwas weniger als 120 Minuten benötigt.

Bei optimaler Kombination von Individualverkehrsmittel und Massenbeförderungsmittel ergeben sich nach den vom Finanzamt herangezogenen Ermittlungsergebnissen (Fahrpläne und Wegstreckenkombination sowie Wegzeiten laut Unterlagen des vorgelegten Steueraktes) folgende entscheidungsrelevanten Gesamtwegzeiten:

Tagdienst Hinfahrt: 101 Minuten
Tagdienst Heimfahrt: 99 Minuten
Nachtdienst Hinfahrt: 103 Minuten
Nachtdienst Heimfahrt: 94 Minuten

Zu den in der ergänzenden Bescheidbegründung der BVE angeführten reinen Fahrtzeiten waren für die Ermittlung der maßgeblichen Wegzeit die auf Grund der Fahrpläne unvermeidbaren Wartezeiten hinzuzurechnen.

Es steht daher fest, dass auch bei optimaler Kombination von privaten und öffentlichen Verkehrsmitteln die Bw. für ihren Arbeitsweg in jedem Fall eine Wegzeit von mehr als 90 Minuten benötigt. Für das Befahren der Strecke zwischen Wohnung und Busbahnhof G mit dem Pkw war nach übereinstimmender Beurteilung der Parteien ein Zeitbedarf von 15 Minuten zu berücksichtigen.

2.4. Keine Maßgeblichkeit des tatsächlich verwendeten Verkehrsmittels

Hierzu werden im UFS unterschiedliche Ansichten vertreten:

Eine Entscheidungslinie vertritt die Auffassung, die "große" Pendlerpauschale stehe im Falle, dass der Steuerpflichtige überhaupt keinen Pkw besitzt, schon deswegen nicht zu, da tatsächlich öffentliche Verkehrsmittel verwendet werden und daher bei Verwendung eines öffentlichen Verkehrsmittels für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte kein zusätzlicher, durch die Unzumutbarkeit der Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels verursachter Aufwand entstehe (UFS 14. 2. 2007, RV/0232-W/07; UFS 29. 4. 2009, RV/0447-I/08).

Einer anderen Entscheidungslinie zufolge steht - unter Hinweis auf Atzmüller/Lattner in Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke [Hrsg.], MSA EStG [1. 9. 2008], § 16 Anm. 82 - das große Pendlerpauschale bei Vorliegen der Voraussetzungen unabhängig vom tatsächlich benutzten Verkehrsmittel zu, etwa, wenn trotz Unzumutbarkeit des Massenverkehrsmittels dennoch dieses benützt wird (UFS 29. 7. 2008, RV/2018-W/08; UFS 6. 10. 2008, RV/2394-W/08).

Nun ist es zwar zutreffend, dass der Pauschalabzug nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 die Kosten des Individualverkehrs abgelten soll (vgl. etwa VwGH 24. 9. 2008, 2006/15/0001; VwGH 4. 2. 2009, 2007/15/0053).

Andererseits liegt es im Wesen einer Pauschalierung, dass von den tatsächlichen Kosten abweichende Beträge im Sinne der Verwaltungsvereinfachung steuerlich berücksichtigt werden. Dies ist gerade beim Pendlerpauschale der Fall, das vielfach unter den tatsächlichen Kosten liegt. Solcherart kommt es auf die konkreten, den Steuerpflichtigen im Einzelfall treffenden Kosten zur Erreichung der Arbeitsstätte nicht an (vgl. VwGH 28. 10. 2008, 2006/15/0319; VwGH 24. 9. 2008, 2006/15/0001).

Im übrigen entspräche es dem mit der Staffelung des Pendlerpauschales auch nach dem verwendbaren Verkehrsmittel verbundenen Gedanken der Förderung des öffentlichen Verkehrs durch den Gesetzgeber, jene Steuerpflichtigen, die auch bei objektiver Unzumutbarkeit der Verwendung von Massenverkehrsmitteln diese benutzen (müssen), nicht gegenüber Steuerpflichtigen, die tatsächlich im Individualverkehr unterwegs sind, schlechter zu stellen.

§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 stellt darauf ab, ob einem "abstrakten" Arbeitnehmer (Modellmenschen) im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar ist"; dass ein konkreter Arbeitnehmer aufgrund seiner individuellen Verhältnisse dieses Massenverkehrsmittel tatsächlich nicht verwendet, ist hingegen nicht Voraussetzung für das "große" Pendlerpauschale. Nur durch einen pauschalen, typisierenden Tatbestandinhalt der Pendlerpauschale kann nämlich der Normzweck einer verwaltungsökonomischen Vollziehung dieser Massensachverhalte erreicht werden.

Der Umstand, dass ein Steuerpflichtiger tatsächlich mit öffentlichen Verkehrsmitteln fährt, steht daher der Gewährung der "großen" Pendlerpauschale nicht entgegen.

2.4.1. Keine Maßgeblichkeit des Fehlens eines KFZ

Kommt es - wie zu 2.4. ausgeführt - nicht darauf an, welches Verkehrsmittel der Steuerpflichtige tatsächlich für seinen Arbeitsweg verwendet, kann es aber auch nicht maßgebend sein, ob der Steuerpflichtige für eine optimale Kombination zwischen Individualverkehr und Massenverkehr über ein KFZ verfügt oder nicht.

Das Gesetz verlangt, dass "die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar ist".

Im gegenständlichen Fall ist die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel jedenfalls zwischen Busbahnhof G und der Arbeitsstätte in Wien grundsätzlich zumutbar.

Dass der Arbeitnehmer etwa seinen PKW als Arbeitsmittel benötigt, um von seiner Arbeitsstätte aus Dienstreisen durchzuführen (und daher diesem Arbeitnehmer die Verwendung öffentlicher Verkehrsmittel für den Arbeitsweg nicht möglich wäre, damit er an seiner Arbeitsstätte über ein Auto verfügt), hat der VwGH für die Frage des "großen" oder "kleinen" Pendlerpauschales als unerheblich angesehen, wenn jedenfalls zumindest für den halben Arbeitsweg öffentliche Verkehrsmittel zur Verfügung stehen (VwGH 28. 10. 2008, 2006/15/0319).

Entsprechend der ratio legis des Unzumutbarkeitsbegriffes der Pendlerpauschalregelung ist eben eine typisierende Betrachtungsweise normiert, weshalb es keinen Unterschied macht, ob der Steuerpflichtige über einen PKW (oder ein anderes KFZ) verfügt, um den "Park and Ride"-Verkehr zu nützen oder nicht, solange auf der überwiegenden Wegstrecke geeignete Massenverkehrsmittel zur Verfügung stehen.

Anderenfalls käme es bei gleicher Wegstrecke (und unterstellten gleichen Arbeitszeiten) zu dem absurden Ergebnis, dass jene Steuerpflichtigen, die über einen eigenen PKW verfügen und diesen verwenden, tatsächlich höhere Kosten hätten, aber - bei Zumutbarkeit von "Park and Ride" - auf das "kleine" Pendlerpauschale zu verweisen wären, während Steuerpflichtige ohne eigenen PKW tatsächlich geringere Kosten hätten, aber das "große" Pendlerpauschale erhielten. Gerade dieses Abstellen auf die tatsächliche Verwendung eines PKW (wie beim KFZ-Pauschale des EStG 1972) wollte der Gesetzgeber des EStG 1988 vermeiden.

Auch bei der Prüfung, ob die Fahrt mit Massenverkehrsmitteln mehr als drei Mal so lang dauert wie mit dem PKW (und 90 Minuten übersteigt), kommt es nicht darauf an, ob tatsächlich ein PKW verwendet wird.

Die Rechtsprechung in Sozialrechtssachen (siehe dazu OGH 8. 9. 2009, 10 ObS 121/09f mit Darstellung der Judikatur), wonach es im Zusammenhang mit der Verweisung auf andere Arbeitsplätze bei Zuerkennung von Erwerbsunfähigkeitspensionen auch darauf ankomme, ob dem Versicherten ein Kraftfahrzeug bei einer Kombination privater und öffentlicher Verkehrsmittel zur Verfügung stehe, kann auf die gegenständliche steuerrechtliche Frage nicht übertragen werden: Das EStG stellt auf die Unzumutbarkeit der Benutzung von Massenverkehrsmitteln "zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke" ab. Ist hinsichtlich eines geringeren Teil als der halben Wegstrecke - wie hier - die Verwendung eines Massenverkehrsmittels nicht zumutbar (oder überhaupt nicht möglich), hinsichtlich des größeren Teils aber - isoliert vom kleineren Teil betrachtet - schon, führt dies nach dem Gesetzeswortlaut noch nicht zur Gewährung des "großen" Pendlerpauschales.

Kann der Arbeitsweg von der Bw. unter Verwendung von "Park and Ride" objektiv in zumutbarer Zeit zurückgelegt werden, steht ihr somit auch nur das "kleine" Pendlerpauschale zu, unabhängig davon, ob sie "Park and Ride" nützt oder nicht.

2.5. Zumutbarkeitsgrenze drei Stunden für den gesamten täglichen Arbeitsweg

Fraglich ist allerdings, ob eine Wegzeit bei (abstrakt-typisierender) Verwendung von "Park and Ride" von mehr als 90 Minuten und bei einer täglichen Normalarbeitszeit von 8 Stunden oder im Falle der Bw sogar einer 12-stündigen Arbeitszeit überhaupt zumutbar ist.

Hierzu gibt es ebenfalls noch keine Judikatur des VwGH.

Der Unabhängige Finanzsenat hat sich in seinen Entscheidungen UFS 23. 12. 2008, RV/0031-G/08 (siehe dazu auch Demal, UFSjournal 2009, 12, und SWK 2009, K 8) und UFS 14. 4. 2010, RV/0311-G/08; 24.06.2010, RV/1060-W/10 sowie 21.06.2011, RV/0920-W/11 ausführlich mit der Frage der zeitlichen Zumutbarkeit der Verwendung öffentlicher Verkehrsmittel auseinandergesetzt und - abweichend von der früheren Spruchpraxis des UFS - in der letztgenannten Entscheidung dazu unter anderem ausgeführt:

"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. 9. 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. 10. 2008, 2006/15/0319 und VwGH 24. 9. 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 Massebeförderungsmitteln als mit dem eigenen Kfz; im Nahbereich von 25 km ist die Benützung des Massenbeförderungsmittels entsprechend den Erfahrungswerten über die durchschnittliche Fahrtdauer 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 Fahrtdauer 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 Dienort 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. Es liegt in der Komplexität der Sache, dass es sich dabei nicht um eine abschließende Aufzählung aller möglichen Beurteilungskriterien handeln kann.

Jedenfalls Kriterien bei einer Feststellung der Zumutbarkeit stellen nach den Gesetzesmaterialien einerseits das Verhältnis zwischen den Wegzeiten im Individualverkehr bzw. bei Benützung öffentlicher Verkehrsmittel und andererseits 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 Fahrtdauer 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 VwGH 4. 2. 2009, 2007/15/0053 aufgegriffen. Auch in der Judikatur des UFS hat der Gedanke bereits seinen Niederschlag gefunden, z.B. UFS 24. 2. 2010, RV/0394-I/09; UFS 21. 1. 2010, RV/0501-I/09; UFS 23. 12. 2008, RV/0031-G/08; UFS 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 UFS 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 einkommensteuerrechtlichen Bestimmungen mit ähnlichem Regelungsgegenstand - 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:

„Nach Ansicht 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 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 Anfahrsdauer aus der Sicht gerecht und billig denkender und deshalb vernünftig handelnder Menschen fest: 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 (vollzeitbeschäftigten) 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 Dienort 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, dass es – im Jahre 1988, als die Mobilität auf dem Arbeitsmarkt im Vergleich zu 2004 noch merklich weniger ausgeprägt war - Wille des ESt-Gesetzgeber gewesen sei, für den Bereich des § 16 Abs.1 Z.6 EStG eine allgemein zumutbare, regelmäßige Wegzeit von mehr als drei Stunden (2 x 90 Minuten) zu normieren.

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..."

Auch im gegenständlichen Fall folgt der UFS grundsätzlich dieser Auffassung. Überschreitet die Zeit für den Arbeitsweg unter überwiegender Nutzung des öffentlichen Verkehrs insgesamt

drei Stunden zusammen für Hin- und Rückweg, ist die Benutzung von Massenverkehrsmitteln im Allgemeinen unzumutbar und steht das "große" Pendlerpauschale zu.

In diesem Zusammenhang ist auch darauf zu verweisen, dass - wie festgestellt (Punkt 2) - ein Pendler in Niederösterreich durchschnittlich $\frac{1}{2}$ Stunde je Richtung für seinen Arbeitsweg von durchschnittlich 20,9 km aufwenden muss. Dies entspricht bei einer Normalarbeitszeit von 8 Stunden 12,5 % der Normalarbeitszeit. Hält man einen Arbeitsweg von $\frac{1}{4}$ der Normalarbeitszeit bei Vollzeitbeschäftigung zumutbar (vgl. § 9 Abs. 2 ALVG), ergibt dies einen doppelt so langen, einstündigen Arbeitsweg. Bei Teilzeitbeschäftigung zieht § 9 Abs. 2 ALVG i. d. g. F. die Grenze grundsätzlich bereits bei einer $\frac{3}{4}$ Stunde (nach der Fassung BGBl. I Nr. 77/2004, die den heutigen letzten Satz des § 9 Abs. 2 ALVG noch nicht enthielt: bei einer Stunde, siehe VwGH 19. 9. 2007, 2006/08/0157) Arbeitsweg je Richtung.

Die vom UFS in seinen Entscheidungen UFS 23. 12. 2008, RV/0031-G/08, und UFS 14. 4. 2010, RV/0311-G/08, herangezogene Zumutbarkeitsgrenze von $1 \frac{1}{2}$ Stunden entspricht der dreifachen durchschnittlichen Pendelzeit und soll eine derartige Wegzeit etwa nach den Materialien zum Arbeitsmarktreformgesetz 2004 nur bei "Vorliegen besonderer Umstände zumutbar" sein. Dagegen hält die Verwaltungspraxis bei einem Arbeitsweg von über 20 km (entspricht dem durchschnittlichen Arbeitsweg beim Pendeln) eine Wegzeit von zwei Stunden, also dem Vierfachen der durchschnittlichen Pendelzeit für einen derartigen Arbeitsweg (und bei einem Arbeitsweg von über 40 km eine Wegzeit von zweieinhalb Stunden, also dem fünffachen der durchschnittlichen Pendelzeit), noch für zumutbar. Es liegt aber im Wesensgehalt der Pauschalierungsregelung sich an Durchschnittswerten zu orientieren.

Dazu ist anzumerken - siehe auch hierzu die getroffenen Feststellungen (Punkt 2) – dass nach den letzten statistischen Daten 540.021 von insgesamt 603.387 Auspendlern in Niederösterreich, deren Arbeitswegzeit bekannt ist, einen Arbeitsweg haben, der in bis zu einer Stunde je Richtung zurückgelegt werden kann. Über 89 % aller Pendler in diesem Bundesland benötigen also weniger als eine Stunde, um zur Arbeit zu kommen. Nur rund 11 % haben eine Wegzeit von mehr als einer Stunde, wobei statistische Daten für eine weitere Aufschlüsselung nicht ersichtlich sind (Volkszählung 2001 Hauptergebnisse II Niederösterreich, Statistik Austria 2004, 311).

Da viele Niederösterreicher nach Wien pendeln, liegt der Anteil der Erwerbstätigen mit Wegzeiten von jeweils mehr als einer Stunde in diesem Bundesland weit über dem Österreichschnitt (5,1%) und wird nur noch von den burgenländischen Pendlern (11,4% mit jeweils mehr als einer Stunde Wegzeit) übertroffen (Volkszählung 2001 Hauptergebnisse II Niederösterreich, Statistik Austria 2004, 23). Österreichweit benötigen somit fast 95% aller Pendler weniger als eine Stunde für ihren Weg zur Arbeit.

Auch hieraus ergibt sich, dass eine Wegzeit für den Arbeitsweg von 1 ½ Stunden je Richtung bereits außergewöhnlich lang ist.

Eine darüber regelmäßig (an der überwiegenden Zahl der Arbeitstage) hinausgehende Wegzeit - also mehr als drei Stunden für den Hin- und Rückweg - ist daher im Allgemeinen nicht zumutbar, auch wenn auf Grund des fehlenden adäquaten Arbeitsplatzangebots in der näheren Wohnumgebung oder im gesamten Bundesland (in Niederösterreich wohnen 700.500 Erwerbstätige, das Bundesland verfügt aber nur über 595.000 Arbeitsplätze; Volkszählung 2001 Hauptergebnisse II Niederösterreich, Statistik Austria 2004, 23) Menschen - wie hier die Bw. - gezwungen sind, eine noch längere Wegzeit in Kauf nehmen zu müssen.

Hierbei hält der UFS eine Gesamtbetrachtung der Tageswegzeit gegenüber einer isolierten Betrachtung jeweils des Hin- und des Rückweges für sachgerechter, da auf diese Weise ein allfälliger längerer Weg in eine Richtung durch einen allfällig kürzeren Weg in die andere Richtung ausgeglichen werden kann.

Schließlich ist darauf zu verweisen, dass bei Vollzeitbeschäftigten zwar die Normalarbeitszeit 8 Stunden am Tag beträgt (§ 3 AZG), Kollektivvertrag oder Betriebsvereinbarung aber eine tägliche Normalarbeitszeit von bis zu 10 Stunden vorsehen können (§ 4 AZG, vgl. Drs, Arbeits- und Sozialrecht [2009], 109 ff.). Außerdem ist nach § 11 AZG mindestens eine halbstündige Ruhepause einzuhalten, wobei in den Betrieben häufig längere (unbezahlte) Mittagspausen vorgesehen sind.

Nun hat arbeitsrechtlich zwischen zwei Tagesarbeitszeiten grundsätzlich eine tägliche Mindestruhezeit von 11 Stunden zu liegen (§ 12 AZG), damit sich der Arbeitnehmer auch entsprechend erholen kann. Legt man dies auf die steuerliche Zumutbarkeit um und geht davon aus, dass dem Arbeitnehmer wenigstens 11 Stunden geschlossen zur Regenerierung und für sein Privatleben verbleiben sollten, so läge Unzumutbarkeit jedenfalls beim Überschreiten der Summe aus Arbeitswegzeit und der im Betrieb (am Arbeitsort) zu verbringenden Zeit von 13 Stunden vor.

Schon bei einer Normalarbeitszeit von 8 Stunden am Tag kann unter Einschluss (bloß) der gesetzlich vorgeschriebenen Mindestpause von einer halben Stunde ein Arbeitnehmer nach der Verwaltungspraxis länger als 13 Stunden am Tag (2 ½ Stunden + 8 ½ Stunden + 2 ½ Stunden) auf Grund seiner Arbeit von zu Hause weg sein, ohne dass dies unzumutbar sein soll. Bei erweiterter Normalarbeitszeit, bei längeren Pausen, bei Vor- und Nachläufen (etwa Umkleiden des Arbeitnehmers vor Arbeitsbeginn und nach Arbeitsende) wären nach der Verwaltungspraxis noch längere Abwesenheitszeiten zumutbar.

Auch dies kann nicht im Sinn des Gesetzes sein.

Ergänzend ist noch auf die Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl. Nr. 624/1995, i. d. g. F zu verweisen, wonach die tägliche Hin- und Rückfahrt (auch für junge Erwachsene) zum und vom Ausbildungsort zeitlich noch zumutbar ist, wenn die tägliche Fahrzeit zum und vom Studienort - nach den Grundsätzen des § 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992, BGBl. Nr. 305 - unter Benützung der günstigsten öffentlichen Verkehrsmittel nicht mehr als je eine Stunde beträgt. Unter Einrechnung der bei dieser Berechnung außer Acht zu lassenden innerörtlichen Verkehrswege (vgl. etwa Wanke in Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke [Hrsg.], MSA EStG [1. 6. 2009], § 34 Anm. 72; VwGH 27. 8. 2008, 2006/15/0114) ergibt sich auch hier in der Praxis meist eine Höchstwegzeit von etwa 1 ½ Stunden, die als zumutbar angesehen wird (dabei geht der VwGH - VwGH 8. 7. 2009, 2007/15/0306 - in Bezug auf § 34 Abs. 8 EStG 1988 von einer abstrakten typisierenden Betrachtungsweise losgelöst von den konkret verwendbaren Verkehrsverbindungen aus, die in dieser Form nicht auf die Pendlerpauschale übertragbar ist).

Im Fall der Bw., die einen Schichtarbeitstag von 12 Stunden zu verrichten hat, ist ein Arbeitsweg bei Nutzung von "Park and Ride" und überwiegender Verwendung von Massenverkehrsmitteln von mehr als drei Stunden je Arbeitstag unzumutbar. Es steht der Bw. daher wegen unzumutbar langer Fahrtdauer die begehrte große Pendlerpauschale zu.

2.6. Unzumutbarkeit wegen Beförderung von Arbeitsmitteln

Strittig ist die Rechtsfrage, ob der Tatbestand der Unzumutbarkeit des § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG außer der langen Fahrtdauer auch noch andere mögliche Hinderungsgründe eines Steuerpflichtigen umfasst.

Bei Arbeitnehmern die ihren Pkw als Arbeitsmittel an der Arbeitsstätte für Dienstverrichtungen benötigen, hat der VwGH entschieden, dass die Bestimmung der Pendlerpauschale nicht darauf abstellt, ob das private Kfz dem Steuerpflichtigen als Arbeitsmittel dient. Solcherart kommt es auf die konkreten den Steuerpflichtigen im Einzelfall treffenden Kosten zur Erreichung der Arbeitsstätte nicht an (VwGH, 28.10.2008, 2006/15/0319). Nach der langjährigen Verwaltungspraxis ist das Berufserfordernis der Verwendung des eigenen Kfz als Arbeitsmittel am Arbeitsort für die Beurteilung der Zumutbarkeit eines öffentlichen Verkehrsmittels unmaßgeblich (LStR, Rz. 267f).

Auch der UFS (RV/1697-W/03 vom 27.04.2004 zur Beförderung eines Diensthundes durch einen Diensthundeführer; 27.05.2010, RV/2159-W09 Gepäcktransport durch eine Lehrerin,) vertritt diese Rechtsauffassung:

„Bei der Zumutbarkeit im Sinn des § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG handelt es sich um einen unbestimmten Rechtsbegriff. Dieser wird in einer typisierenden Betrachtungsweise ausgelegt, wobei auch die von der Rechtsprechung als Auslegungsbehelf herangezogenen Erläuternden Bemerkungen (621 BlgNR XVII. GP, 75) ausschließlich auf die Wegzeit als objektivierter Unzumutbarkeitsmaßstab abstellen. Ein Berücksichtigen von individuellen Umstände (z.B. Unvermögen eines Gepäcktransportes wegen körperlicher Beeinträchtigung) entspricht gerade nicht der Intention der Pendlerpauschalregelung. Diese bezweckt durch Pauschalierung und Typisierung eine notwendige Verwaltungsvereinfachung bei Massensachverhalten.“

Was für die „Mitnahme“ des Pkw als Arbeitsmittel zur Arbeitsstätte gilt, muss auch für die Mitbeförderung alle anderen Arbeitsmittel am Arbeitsweg gelten. Wenn die beruflich notwendige Mitnahme von Arbeitsmittel ein unerheblicher subjektiver Hinderungsgrund an der Verwendung öffentlicher Verkehrsmittel ist, muss dies wohl auch für alle anderen denkbaren Hinderungsgründe (z.B. psychische oder physische Beeinträchtigung) gelten.

Der typisierte Unzumutbarkeitstatbestand der Pendlerpauschale stellt nämlich ausschließlich auf die erforderliche Fahrtdauer ab. Der Umstand, dass die Bw. ein oder zwei Diensthunde sowie mehrere Gepäckstücke auf ihrem Arbeitsweg zu transportieren hat, ist somit für die Beurteilung der Zumutbarkeit der Verwendung öffentlicher Verkehrsmittel im Sinne des § 16 Abs. 1 Z. 6 nicht tatbestandsrelevant.

Zu 3. Fahrtkosten zur Arbeitsstätte für außerplanmäßige Arbeitsleistungen

Fest steht, dass die Bw. an, nach dem Schichtdienstplan, arbeitsfreien Tagen für verschiedene Überstundenleistungen ihre Arbeitsstätte aufsuchen musste. Für diese zusätzlichen Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte werden Werbungskosten auf Basis des Kilometergeldes begehrt (2006: € 1.302,81 für 3.615 km und 2007: € 912,55 für 2.427 km). Die Abgeltungswirkung des § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG gelte auf Grund des Sachlichkeitsgebotes für diese gesonderten, zusätzlichen Fahrten nicht.

Der VwGH hat folgende Rechtsprechung zur Abgeltungswirkung des § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG entwickelt (E. 24.09.2007, 2006/15/0024; 28.10.2008, 2006/15/0319; 22.02.1996, 94/15/0109 u.v.a.):

Eine Ausnahme vom Grundsatz, dass Fahrtkosten in ihrer tatsächlichen Höhe zu berücksichtigen sind, enthält § 16 Abs. 1 Z. 6 leg.cit. für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Derartige Fahrtaufwendungen werden aus Vereinfachungsgründen in pauschaler Form mit dem Verkehrsabsatzbetrag bzw. gegebenenfalls dem Pendlerpauschale berücksichtigt. Damit sind alle Ausgaben für sämtliche Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten. Solcherart kommt es auf die konkreten den Steuerpflichtigen im

Einzelfall treffenden Kosten zur Erreichung der Arbeitsstätte nicht an (vgl. in diesem Sinne auch das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. September 2008, ZI. 2006/15/0001).

Kennzeichnend für diese Fahrten ist, dass sie mit dem Ziel unternommen werden, die Arbeitsstätte aufzusuchen bzw. von dieser in die Wohnung zurückzukehren. Derartige Fahrten fallen daher auch dann unter den Begriff der "Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte", die nach § 16 Abs 1 Z 6 EStG 1988 mit dem Verkehrsabsetzbetrag und den Pauschbeträgen abgegolten sind, wenn sie an arbeitsfreien Tagen vom Steuerpflichtigen durchgeführt wurden.

Dementsprechend entscheidet auch der UFS, dass zusätzliche Fahrten an arbeitsfreien Tagen des Arbeitnehmers ebenso unter die umfassende Abgeltungswirkung des Verkehrsabsetzbetrages bzw. der Pendlerpauschale fallen, wenn bei diesen Fahrten die Arbeitsstätte tatsächlich aufgesucht wurde. Abgegolten sind sämtliche Aufwendungen, die auf der Wegstrecke Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung anfallen (UFS, 26.06.2006, RV/1586-W/07 zu Zusatzfahrten eines Kriminalbeamten sowie 6.12.2005, RV/1605-W/05, 26.6.2008, RV/1586-W/07).

Es ist erwiesen, dass die Bw. bei den zusätzlichen Fahrten für Überstundenleistungen die Arbeitsstätte aufgesucht hat, sodass die hierfür erklärten Werbungskosten nicht in Abzug zu bringen waren, weil sämtliche Ausgaben auf der Wegstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit dem Verkehrsabsetzbetrag und der Pendlerpauschale – ungeachtet ihrer tatsächlichen Höhe – abgegolten sind.

Der Einwand, dass diese Rechtsauffassung den Gleichheitsgrundsatz verletzte, ist zum einen nicht überzeugend, zum anderen eine weitere Auseinandersetzung entbehrlich, weil dem UFS insoweit keine inzidente Normenkontrolle zusteht.

Zu 4. AfA für Notebook, Telefon- und Internetkosten

Eine Berufung kann nur zur Gänze zurückgenommen werden. Eine teilweise Zurücknahme hinsichtlich bestimmter Berufungspunkte – im gegenständlichen Fall nur betreffend die Werbungskosten des Punktes 4. – ist als Einschränkung des Berufungsbegehrens, somit als Änderung der Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten wird (§ 250 Abs. 1 lit. b BAO), anzusehen (vgl. VwGH, 16.10.1986, 86/16/0156). Eine solche Einschränkung führt zum Verlust des Anspruches auf Entscheidung im Umfang der Einschränkung, hindert die Rechtsmittelbehörde jedoch nicht, in der Berufungsentscheidung auch über zurückgenommene Berufungspunkte abzusprechen. Eine teilweise Berufungszurücknahme schränkt die umfassende Abänderungsbefugnis des UFS gemäß § 289 Abs. 2 BAO nicht ein (Ritz, BAO³, § 256 Tz. 8). Der UFS als Abgabenbehörde zweiter

Instanz ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Auf Grund der Auskunft des Arbeitgebers geht der UFS davon aus, dass eine berufliche Veranlassung für die Nutzung privater Telefon- und Internetverbindungen sowie eines privaten Notebooks bei der Bw. nicht vorgelegen ist. Es waren daher keine Werbungskosten für Telefon- und Internet und auch keine AfA für das privat angeschaffte Notebook zu berücksichtigen.

Zu 5. Ausgaben für „pensionierten“ Polizeidiensthund

Werbungskosten sind gemäß § 16 Abs. 1 EStG Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Ausgaben für einen Hund stellen Werbungskosten dar, wenn der Erwerb des Tieres beruflich veranlasst ist. Dies ist bei Wachhunden von Wachpersonal oder Jagdhunden von Berufsjägern und Förstern unstrittig der Fall (Endfellner/Tengg, Ausgaben für Hund und Katze, SWK, 25/2009, S737 mwH.).

Für die Berufsausübung notwendige Tiere sind Arbeitsmittel im Sinne des § 16 Abs. 1 Z. 7 EStG, wenn sie dem Arbeitnehmer vom Arbeitgeber nicht zur Verfügung gestellt werden (Doralt, EStG¹³, § 16 Tz. 133).

Polizeidiensthunde stehen aus sicherheitspolizeilichen Gründen im Eigentum des Arbeitgebers und werden dem Diensthundeführer für die Ausübung seiner Berufstätigkeit zur Verfügung gestellt. Sie sind daher keine Arbeitsmittel im eigentlichen Sinne sondern vielmehr „Betriebsmittel“ des behördlichen Arbeitgebers.

Die Betreuung und Pflege des Diensthundes im Haushalt des Diensthundeführers gehört zu dessen Berufspflicht. Durch die Diensthundehaltung im Haushalt des Arbeitnehmers wird im Auftrag des Arbeitgebers (DHV 2005) eine starke Bindung zwischen Hund und Hundeführer herbeigeführt, weil damit die höchste Einsatzqualität des Tieres erreicht werden kann. Dem Diensthundeführer ist eine private Verwendung des ihm vom Arbeitgeber zugewiesenen Diensthundes untersagt. Es liegen keine Anzeichen vor, dass die Bw. gegen diese Dienstvorschriften verstoßen hätte.

Es ist daher – ebenso wie beim Jagdhund des angestellten Berufsjägers - unzweifelhaft, dass die Ausgaben des Diensthundeführers für die häusliche Pflege des Diensthundes, soweit sie vom Arbeitgeber nicht ersetzt werden, Werbungskosten sind. Aufwendungen eines Diensthundeführers für den ihm anvertrauten Diensthund sind keine nicht abziehbaren

Aufwendungen der privaten Lebensführung, sondern in vollem Umfang Werbungskosten (vgl. zum dEStG hierzu die ausführliche Begründung des Finanzgerichts Niedersachsen, Urteil vom 29.7.2009, 14K20/08, bestätigt durch Beschluss des BFH vom 30.6.2010 VIR45/09).

Davon ausgehend ist zu beurteilen, ob die Betreuungs- und Pflegekosten des Arbeitnehmers ihren Werbungskostencharakter verlieren, wenn der Arbeitgeber den Diensthund für die behördliche Verwendung aussondert und der Hundeführer freiwillig auf Rechtsgrundlage einer Schenkungsannahme die Betreuung und Pflege für das ihm langjährig anvertraute Tier fortsetzt.

Die Ausgaben für die Fortsetzung der häuslichen Betreuung und Pflege des Altdiensthundes haben gewiss ihre Ursache und Wurzel in der früheren berufsspezifischen Verwendung des Tieres (Jagdhund, Polizeidiensthund) und der beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen (Berufsjäger, Hundeführer). Es handelt sich somit um unvermeidbare nachträgliche Ausgaben, die in engen unmittelbaren Zusammenhang mit der Berufstätigkeit stehen.

Beim Jagdhund des angestellten Berufsjägers ist leichter erkennbar, dass die Ausgaben der Hundehaltung auch dann noch Werbungskosten sein müssen, wenn der Hund altersbedingt seine Jagdtauglichkeit verliert. Aufwendungen die (nahezu) ausschließlich beruflich veranlasst waren, sind es auch dann noch, wenn sie trotz Wegfall des beruflichen Nutzens weiterhin unvermeidlich anfallen und keine Nutzungsänderung durch eine private Verwendung hinzutritt. Die Finanzierung des „Altenbrot“ oder hier einer „Hundepension“ ist ein Kostenbestandteil des beruflichen Einsatzes eines Arbeitstieres.

Maßgebend für die rechtliche Beurteilung, ist nach Ansicht des UFS der Umstand, ob die Art der Tiernutzung durch den Hundeführer mit dem Wegfall der polizeilichen Verwendung des Altdiensthundes eine Änderung erfahren hat und nunmehr eine private Verwendung hinzutreten ist. Eine solche neu hinzutretende Privatnutzung wäre beispielsweise die Verwendung für Zuchtzwecke, für private Schutz- und Sicherheitsbedürfnisse, zur Weitergabe an Verwandte oder zur Teilnahme an privaten Hundebewerben.

Der Dienstgeber trägt dem Hundeführer während der Einsatzfähigkeit des Diensthundes die Betreuung und Pflege in seinem Haushalt auf (Pkt. 4.2. DHV 2005) auf. Eine art- und tierschutzgerechte Gewährleistung der Betreuung und Pflege ausgedienter Diensthunde ist ein integraler Bestandteil der Haltung dieser Arbeitstiere und liegt in der Verantwortung und im größten Interesse des Arbeitgebers, der das Arbeitstier (hier Diensthund) für seine Zwecke einsetzt und den Nutzen daraus zieht. Mit der Fortsetzung der häuslichen Betreuung des ausgesonderten Diensthundes erfüllt der Hundeführer daher eine berufliche Aufgabe.

Der UFS teilt die Ansicht der Bw., dass die Fortsetzung der Betreuung und Pflege des dienstuntauglichen Polizeihundes im Haushalt des Hundeführers in der vom Arbeitgeber vorgegebenen Art der Diensthundehaltung verankert ist. Der Dienstnehmer erfüllt damit im Allgemeinen nahezu ausschließlich berufliche Interesse, die der Sicherung und dem Erhalt seiner Einnahmen als Diensthundeführer dienen. Es liegt nämlich auf der Hand, dass die Fortsetzung der häuslichen Betreuung der ausgesonderten Diensthunde durch die Hundeführer bei der vom Arbeitgeber angeordneten Diensthundehaltung als Regelfall eingeplant ist. Anders könnte der Diensthundebetrieb – nämlich eine tierschutzgerechte Versorgung der Altdiensthunde - überhaupt nicht funktionieren. Dies zeigt sich auch daran, dass die österreichischen Sicherheitsbehörden (für pensionierte Polizeihunde) zu einem kleinen Teil und die deutschen Finanzbehörden (für pensionierte Zollhunde) zum größten Teil dem Dienstnehmer den Aufwand für die Betreuung steuerfrei ersetzen. Der Arbeitgeber nimmt auch auf andere Weise auf die Weiterbetreuung des ausgesonderten Altdiensthundes durch den Hundeführer Rücksicht. Er darf – wenn es die Betreuungssituation erfordert - diesen mit zur Arbeit nehmen. Wenn der Hundeführer in seinem Haushalt keine Platz für zwei Hunde hat, geht die Versorgung des Althundes vor und der Arbeitgeber wartet mit der Zuweisung eines Junghundes, bis der ausgesonderte Diensthund verstorben ist.

Es waren im Streitfall keine Anzeichen erkennbar, dass für die Fortsetzung der häuslichen Pflege des Altdiensthundes eine private Veranlassung mitbestimmend gewesen wäre und es war mit der Übernahme des Tieres ins Eigentum der Bw. auch keine geänderte Tiernutzung (nämlich für private Zwecke) feststellbar. Da die Bw. als Hundeführerin ohnehin wieder über einen Jungdiensthund verfügte, war auch keine private Veranlassung gegeben, überhaupt einen Hund zu besitzen. Die unveränderte Weiterführung der häuslichen Betreuung und Pflege des „pensionierten“ Altdiensthundes ist aber (nahezu) ausschließlich beruflich veranlasst, weil es sich um die Wahrnehmung eine beruflichen Aufgabe im Interesse des Arbeitgebers handelt. Dass diese Aufgabe aus freien Willen und persönlicher Neigung sowie Verbundenheit zu dem Tier erfüllt wird, steht mit dem Werbungskostenbegriff nicht in Widerspruch.

Ebenso lässt die Eigentumsübertragung durch Schenkung eines materiell wertlosen Altdiensthundes keinen Schluss auf eine private Veranlassung und Privatnutzung zu. Es handelt sich hierbei nämlich um eine vom Arbeitgeber aus seinem Interesse (Haftungsverlagerung) dem Arbeitnehmer vorgegebene Bedingung, die von ihm akzeptiert werden muss.

Die persönliche Neigung für eine berufliche Tätigkeit, die persönliche Verbundenheit zu dem Tier, die Freiwilligkeit der Entscheidung den ausgesonderten Altdiensthund – nach den vom

Arbeitgeber aufgestellten Regeln – weiter zu betreuen, sind keine maßgebenden Beurteilungskriterien für das Vorliegen von Ausgaben der Lebensführung oder von Werbungskosten. Entscheidend ist die Tatsache, ob für die Weiterführung der Betreuung des Altdiensthundes im eigenen Haushalt nahezu ausschließlich berufliche Interesse bestimmend waren oder eine private Mitveranlassung vorliegt, die sich in einer geänderten – bislang idR auch nicht gestatteten Privatnutzung des Tieres zeigt (z.B. Zucht, Weitergabe an Verwandte oder Bekannte, Teilnahme an Hundeveranstaltungen, usw.).

Eine über die ausschließlich beruflich veranlasste Fortsetzung der häuslichen Betreuung des Altdiensthundes hinausgehende private Verwendung war im Streitfall nicht festzustellen, weshalb die erklärten Ausgaben für den Altdiensthund, S. , als Werbungskosten zu berücksichtigen waren.

Diese Hundehaltungskosten (Tierarzt, Medikamente, Tierfutter) wurden von der Bw. glaubhaft aufgeschlüsselt und dargelegt. Sie betragen für das Jahr 2006 € 4324,3 und für das Jahr 2007 mit € 3.449,3. Darin waren keine Ausgaben enthalten, die über den üblichen Rahmen einer beruflichen Aufgabenerfüllung der Hundehaltung hinausgehen und daher auch vom Arbeitgeber nicht mehr erwartet werden. Solche außergewöhnliche Versorgungsleistungen (z.B. besonders kostenintensive medizinische Behandlungen) oder in der privaten Lebensführung liegende Kosten für ein Haustier (z.B. Flugreisen) beruhen auf einer privaten Veranlassung des Steuerpflichtigen und sind daher nicht als Werbungskosten abzugsfähig.

6. Zusammenfassung

Da sich das Vorbringen einer entgeltlichen Fremdbetreuung des Diensthundes „R.“ an Tagen der Verhinderung der Bw. nicht als glaubhaft erwiesen hat, waren diesbezüglich keine Werbungskosten zu berücksichtigen. Der Bw. war wegen einer Gesamtwegzeit von mehr als 3 Stunden die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel unzumutbar, sodass die Voraussetzungen für die große Pendlerpauschale mit einer einfachen Fahrtstrecke zwischen 20 und 40 km erfüllt waren. Der Differenzbetrag, der die vom Arbeitgeber bei der Lohnverrechnung bereits berücksichtigte Pendlerpauschale übersteigt, war in Abzug zu bringen. Weitere Werbungskosten für zusätzliche Fahrten an arbeitsfreien Tagen auf der Wegstrecke Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung lagen auf Grund der umfassenden Abgeltungswirkung der Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG nicht vor. Werbungskosten für Nutzung eines privaten Telefon- und Internetanschlusses sowie eines privat angeschafften Notebook waren Mangels einer beruflichen Veranlassung nicht anzuerkennen. Die Ausgaben der Bw. auf Grund der Fortsetzung der häuslichen Betreuung und Pflege des vom Arbeitgeber ausgesonderten Polizeidiensthundes „S.“ stellen Werbungskosten dar.

Somit waren folgende Werbungskosten in Abzug zu bringen:

| | 2006 | 2007 |
|--|-----------------|-----------------|
| Gewerkschaftsbeitrag lt. Erkl. | 78,48 | 78,48 |
| Ausgaben für Hundesitting | 0,00 | 0,00 |
| Große Pendlerpauschale | 1.071,00 | 1.125,00 |
| - Abzug durch AG bei LV (siehe LZ) | -270,00 | -283,50 |
| Differenzwerbungskosten | 801,00 | 841,50 |
| Abzug KM-Geld für zusätzliche Arbeitsfahrten | 0,00 | 0,00 |
| Telefon- Internet- und PC-Kosten | 0,00 | 0,00 |
| Ausgaben für Betreuung Altdiensthund | 4.324,00 | 3.449,00 |

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Wien, am 21. Juli 2011