

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Beschwerdesache des Bf. gegen den Bescheid des Finanzamtes Lilienfeld St. Pölten vom 11. April 2014, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2013 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde vom 14. April 2014 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

Im Zuge des Verfahrens zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2013 wurde der Bf. mit Vorhalt vom 28. März 2014, zwecks Überprüfung der Anspruchsberechtigung betreffend das -vom Dienstgeber im Lohnzettel in Höhe von 2.016 Euro berücksichtigte- Pendlerpauschale aufgefordert, die Anzahl der zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zurückgelegten Fahrten (Anzahl der Tage im Kalendermonat) sowie die Anschrift der Arbeitsstätte bekannt zu geben.

In der mit 2. April 2014 datierten Vorhaltsbeantwortung führte der Bf. aus, dass er im Zeitraum vom 1. Jänner 2013 bis zum 30. Juni 2013 Fahrten zwischen seiner in X gelegenen Wohnung zu der an der Adresse Y gelegenen Arbeitsstätte absolviert habe, während er im Zeitraum vom 1. Juli 2013 bis zum 31. Dezember zu der in Z gelegenen Arbeitsstätte pendelte sei, wobei sich die Gesamtwegstrecke auf 138 Km bzw. 135,96 km belaufen habe. Der Bf. habe in einem Dienstrad, sprich sohin mit fixen Dienstzeiten gearbeitet. In concreto habe bezogen auf das Arbeitsjahr die Dienstzeit für zwei Wochen auf 8:00 Uhr bis 16:00 Uhr, bzw. für jeweils eine Woche auf 9:00 Uhr bis 17:Uhr, respektive auf 11.00 Uhr bis 19.00 Uhr gelautet.

Was nun das Ausmaß des Pendlerpauschales anlange, so vertrete der Bf. die Auffassung, dass angesichts der Tatsache, dass § 9 Abs. 2 des Arbeitslosenversicherungsgesetzes für Arbeitslose einen zumutbaren Hin- und Rückweg von maximal 2 Stunden statuiere, eine Fahrzeit von mindest 2,5 Stunden pro Richtung (gesamt sohin 5 Stunden) nicht

dem Verhältnis zur Arbeitszeit von 8 Stunden entspreche und demzufolge das große Pendlerpauschale zum Tragen komme. Insoweit erblicke der Bf. auch einen Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz.

Mit der Begründung, dass auf Grund der guten Verkehrsanbindung der Strecke St. Pölten -Wien- St. Pölten und der Fahrzeit die Benutzung eines öffentlichen Verkehrsmittels zumutbar sei, fand bei der Arbeitnehmerveranlagung 2013 das Pendlerpauschale in Höhe von 2.016 Euro Berücksichtigung.

Gegen, dem mit 11. April 2014 datierten Einkommensteuerbescheid 2013 wurde mit Schriftsatz vom 14. April 2014 Beschwerde erhoben und hierbei begründend ausgeführt, dass eine Verprobung der Fahrzeiten zur/von der Adresse Y (Arbeitszeit von 11:00 Uhr bis 19:00 Uhr) für die Hinfahrt 110 Minuten bzw. die Retourfahrt 105 Minuten ergebe habe, während sich die Fahrzeit zur/von der Adresse Z (Dienstzeit von 8:00 Uhr bis 16:00 Uhr mit 110 Minuten bzw. mit 93 Minuten zu Buche geschlagen habe. In diesem Zusammenhang verbleibt anzumerken, dass laut den Aufzeichnungen des Bf. dieser zunächst die Strecke von der Wohnung bis zum Bahnhof St. Pölten zu Fuß zurücklegt, bzw. ausschließlich Züge der ÖBB benutzt, ein Umstand, welcher sich bei der Heimfahrt in Wartezeiten von 25. Minuten bzw. 26. Minuten niederschlägt. In Ansehung der errechneten Wegzeiten und in Anlehnung an eine Entscheidung des UFS, der gemäß im Verhältnis der täglichen Gesamtwegzeit zur täglichen Normalarbeitszeit eine Wegzeit von drei Stunden zur Verrichtung einer Arbeitszeit von acht Stunden zweifelsfrei einen realistischen Grenzwert darstelle, beantragte der Bf. im Rahmen der Beschwerdeerledigung das große Pendlerpauschale über 60 Km zum Ansatz zu bringen.

In der Folge wurde die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung (BVE) vom 21. Juli 2014 abgewiesen, wobei das Finanzamt unter Bezugnahme auf die Bestimmung des § 2 Abs. 1 Z 2 lit. c der Pendlerverordnung ausführte, dass unter Heranziehung der in vorgenannter Norm statuierten Berechnung der entfernungsabhängigen Höchstdauer im Fall des Bf. eine Höchstdauer von 120 Minuten zumutbar seien. Auf Grund der Angaben des Bf. und den Ergebnissen laut Pendlerechner seien die Fahrzeiten jedenfalls unter 120 Minuten angesiedelt und komme demzufolge nur das kleine Pendlerpauschale von 2.016 Euro zum Ansatz.

In dem 24. Juli 2014 datierten Vorlageantrag führte der Bf. unter wesentlicher Bezugnahme auf sein bisheriges Beschwerdevorbringen ergänzend aus, dass die Begründung der BVE insoweit unzulässig sei, da die Bestimmungen der Pendlerverordnung erst ab der Veranlagung des Jahres 2014 anzuwenden seien.

Dessen ungeachtet habe eine mit Hilfe des Pendlerrechners vorgenommene, dem Vorlageantrag beigelegte Verprobung der Fahrtstrecke von der Wohnung zur Betriebsstätte in Z mit Arbeitsbeginn 11:00 Uhr und Arbeitsende 19:00 Uhr (unter der Prämisse der Zurücklegung dieser Fahrtstrecke an **mehr als 10 Tagen** im Kalendermonat

und unter Zugrundelegung vorgenannter Eckdaten betreffend Arbeitsbeginn und Arbeitsende) im Ergebnis das große Pendlerpauschale von 3.672 Euro ausgewiesen.

Mit Vorhalt vom 25. August 2014 wurde dem Bf. mitgeteilt, dass ungeachtet dessen, dass die Pendlerverordnung, respektive die via Pendlerrechner festzulegende maßgebliche Wegstrecke erst ab der Veranlagung des Jahres 2014 zum Tragen kommt, die dem Vorlageantrag beigelegte unter Ansatz der Dienstzeit von 11:00 Uhr bis 19:00 Uhr und auf das Ergebnis "großes Pendlerpauschale" lautende Berechnung generell nicht heranzuziehen sei, da vorgenannte Dienstzeiten laut Angaben des Bf. im Streitzeitraum 2013 nur jede 4. Woche und somit nicht überwiegend zum Tragen gekommen seien.

Hingegen habe eine vom Finanzamt mit Hilfe des Routenplaners A nach B vorgenommene, sich an den vom Bf. im Kalenderjahr 2013 überwiegend wahrzunehmenden Dienstzeiten von 8:00 Uhr bis 16:00 Uhr bzw. von 9:00 Uhr bis 17:00 Uhr orientierende Verprobung für die (einfache) Fahrtstrecke Wegzeiten von 77 Minuten bis 80 Minuten ausgewiesen.

In einer mit 27. August 2014 datierten Eingabe replizierte der Bf., dass die von der Abgabenbehörde ermittelten Wegzeiten nicht in Übereinstimmung mit dem tatsächlich benutzten Weg bzw. den tatsächlich benutzten Verkehrsmitteln stünden.

So lege beispielsweise der Bf. den Weg von seiner Wohnung zum Bahnhof St. Pölten stets zu Fuß zurück, da die ihm die im Routenplaner ausgewiesene Benutzung des LUP Citybus einfach zu kostspielig sei. Ebenso werde aus Kostengründen von der Benutzung der Westbahn Abstand genommen, da dieses Unternehmen nicht in den Verkehrsverbund Ost Region aufgenommen worden sei. Abschließend gab der Bf. bekannt, dass auch die mit 16:09 Uhr angegebene Abfahrtszeit von der Adresse Z unrealistisch sei, da der Fußweg von der Arbeitsstätte zur Busstation einen höheren Zeitaufwand hevorrufe und diese richtigerweise auf 16:16 Uhr zu lauten habe. Zusammenfassend seien daher die von der Abgabenbehörde übermittelten Zeitwerte laut Routenplaner in Zweifel zu ziehen.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

In Streit steht, ob der Ansatz des kleinen Pendlerpauschale ob zumutbarer Wegzeiten rechtens erfolgt ist, bzw. ob in Anlehnung an die vom Bf. tatsächlich benutzten Wege und Massenverkehrsmittel der Anspruch auf das große Pendlerpauschale besteht.

Die Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 in der für das Veranlagungsjahr 2013 maßgeblichen Fassung lautet auszugsweise:

"Werbungskosten sind auch:

6. Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten

zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen gilt:

a) diese Ausgaben sind bei einer einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis 20 km grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5) abgegolten.

b) Beträgt die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt, mehr als 20 km und ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, dann werden zusätzlich als Pauschalbeträge berücksichtigt:

Bei einer Fahrtstrecke von

20 km bis 40 km 696 EUR jährlich

40 km bis 60 km 1.356 EUR jährlich

über 60 km 2.016 EUR jährlich.

c) Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar, dann werden anstelle der Pauschbeträge nach lit. b folgende Pauschbeträge berücksichtigt:

Bei einer einfachen Fahrtstrecke von

2 km bis 20 km 372 EUR jährlich

20 km bis 40 km 1.476 EUR jährlich

40 bis 60 km 2.568 EUR jährlich

über 60 km 3.672 EUR jährlich.

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

Aus der ratio legis des § 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 v. 24. 9. 2008, 2006/15/001).

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 v. 28. 10. 2008, 2006/15/0319 und VwGH v. 24. 9. 2008, 2006/15/001).

Die Amtlichen Erläuterungen zu § 16 Abs.1 Z 6 EStG (621 BlgNR XVII. GP, 75) führen diesbezüglich aus:

"'Unzumutbar' sind im Vergleich zu einem Kfz jedenfalls mehr als dreimal so lange Fahrzeiten (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt bzw. bis zum Arbeitsbeginn) mit den Massenbeförderungsmitteln als mit dem eigenen Kfz; im Nahbereich von 25 km ist die Benützung des Massenbeförderungsmittels entsprechend den Erfahrungswerten über die durchschnittliche Fahrtzeit aber auch dann zumutbar, wenn die Gesamtfahrzeit für die einfache Fahrtstrecke nicht mehr als 90 Minuten beträgt. Kann auf mehr als der halben Strecke ein Massenbeförderungsmittel benutzt werden, dann ist die für die Zumutbarkeit maßgebliche Fahrtzeit aus der Gesamtfahrzeit (Kfz und Massenbeförderungsmittel) zu errechnen."

Ausgehend von der Entscheidung des Gesetzgebers, das Pendlerpauschale als ein Instrument zur Förderung des öffentlichen Verkehrs auszugestalten, ist somit eine spürbar längere Wegzeiten für die Fahrt zum/vom Dienstort bei Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel gegenüber jener im Individualverkehr vom Zweck der Bestimmung grundsätzlich getragen.

Die Grenze bildet die Zumutbarkeit für den einzelnen Dienstnehmer beim Erfordernis einer zweimaligen Zurücklegung der Wegstrecke an den überwiegenden Arbeitstagen unter Annahme einer prinzipiell täglichen Dienst verrichtung.

Der Gesetzgeber geht in den Amtlichen Erläuterungen auf zwei Zumutbarkeitskriterien näher ein. Dass es sich dabei nicht um eine abschließende Anführung der möglichen Kriterien handelt, ergibt sich allein aus dem Fehlen eines Hinweises auf gesundheitliche Beeinträchtigungen, etwa eine Gehbehinderung, als weiteren Anknüpfungspunkt bei einer Zumutbarkeitsbeurteilung.

Jedenfalls Kriterien bei einer Feststellung der Zumutbarkeit stellen nach den Gesetzesmaterialien einerseits das Verhältnis zwischen den Wegzeiten im Individualverkehr bzw. bei Benützung öffentlicher Verkehrsmittel und anderseits die Dauer der Wegzeit als solche dar.

In der Literatur zum EStG 1988 wird die Ansicht vertreten, dass die Frage der Zumutbarkeit der Wegzeit unabhängig von der Entfernung - und daher in dieser Hinsicht für alle Dienstnehmer gleich - zu beurteilen ist.

Vor dem Hintergrund der Amtlichen Erläuterungen resultiert aus diesem Standpunkt die grundsätzliche Zumutbarkeit einer Fahrtzeit von bis zu 90 Minuten für die einfache Wegstrecke nicht nur im Nahbereich sondern generell (vgl. in diesem Sinne Doralt, EStG, § 16 Tz. 107.

Der VwGH hat diese Überlegung im Erkenntnis v. 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 des UFS v. 23. 12. 2008, RV/0031-G/08 hat sich die Abgabenbehörde zweiter Instanz ausführlich mit den zitierten Amtlichen Erläuterungen zu § 16 Abs.1 Z 6 EStG auseinandergesetzt und ist - insbesondere aufgrund vergleichender Betrachtung mit anderen einkommensteuerlichen Bestimmungen mit ähnlichem Regelungsbereich - zum Ergebnis gekommen, dass eine Wegzeit von 90 Minuten je Fahrtrichtung unabhängig von der Entfernung als allgemeine Zumutbarkeitsobergrenze anzunehmen ist.

In der angesprochenen Entscheidung führt der UFS zum Verständnis der Amtlichen Erläuterungen aus:

"Aus Sicht des UFS bedeutet die Nennung der 90-Minuten-Grenze im Zusammenhang mit dem Nahbereich von 25 Kilometern keineswegs, dass ihr nur in diesem Bereich Bedeutung zukommt. Die Erwähnung im Zusammenhang mit dem Nahbereich dient der Vermeidung einer nicht gewollten, unsachlichen Bevorzugung von Entfernungen bis 25 Kilometern. Dies macht der Verweis auf die Erfahrungswerte über die durchschnittliche Fahrdauer deutlich. Ohne diese Klarstellung hätte etwa bereits eine Fahrzeit von 35 Minuten mit öffentlichen Verkehrsmitteln im Vergleich zu einer PKW-Fahrt von 10 Minuten einen Anspruch auf das "große" Pendlerpauschale vermittelt. Dass damit der Nahbereich in unsachlicher Weise bevorzugt gewesen wäre, liegt auf der Hand. Mit dem ausdrücklichen Hinweis auf die Maßgeblichkeit der für eine tägliche Rückkehr allgemein geltenden Zumutbarkeitsobergrenze von 90 Minuten auch im Nahbereich von 25 Kilometer, wurde dieses Ergebnis vermieden.

Diesem Verständnis steht auch der erste Satz der Amtlichen Erläuterungen zu § 16 Abs. 1 Z 6 EStG nicht entgegen, wird in diesem doch lediglich festgestellt, dass bei mehr als dreimal so langer Wegzeit eine Benützung öffentlicher Verkehrsmittel jedenfalls unzumutbar ist. Daraus rein schematisch eine bis zu dreimal so lange Fahrzeit für jedenfalls zumutbar zu halten, hieße den gleichen Fehler zu begehen, wie bei der Annahme der Festlegung einer 120 Kilometer Entfernungsgrenze durch Rz 342 LStR.

In Übereinstimmung mit Doralt geht der UFS davon aus, dass die Zeitspanne von 90 Minuten zur Gewährleistung einer sachgerechten Zumutbarkeitsregelung grundsätzlich in gleicher Weise für alle Dienstnehmer zu gelten hat. Dies verlangt der § 16 Abs.1 Z.6 EStG zu Grunde liegende Regelungsbereich der täglichen/regelmäßigen Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. ....

Wenn die Amtlichen Erläuterungen zu § 16 Abs.1 Z 6 EStG diese Grenze mit 90 Minuten je Fahrtrichtung angeben, so ist daraus zu ersehen, dass der Gesetzgeber eine tägliche Gesamtwegzeit von drei Stunden grundsätzlich für zumutbar hielt. Dass nach Ansicht des Gesetzgebers darüber hinausgehende Wegzeiten (zweimal täglich) ebenfalls noch vertretbar sind, lässt sich weder aus dem Gesetzestext noch aus den -materialien ableiten. Der Ansicht von Doralt, der eine Wegzeit von zwei Stunden bereits für gelegentlich zurückzulegende Strecken als unzumutbar erachtet, ist daher zumindest in Bezug auf tägliche Wegstrecken je Fahrtrichtung zuzustimmen.

Zeitspannen von mehr als 90 Minuten je Fahrtrichtung, wie sie Rz 255 LStR für Entfernungen ab 20 Kilometern zu entnehmen sind, entbehren somit einer gesetzlichen Grundlage.

Die in den Richtlinien angegebenen Gesamtwegzeiten erweisen sich als Ergebnis rein schematischer Rechenoperationen im Sinne des ersten Satzes der Amtlichen Erläuterungen zu § 16 Abs.1 Z.6 EStG (durchschnittliche Kfz-Fahrzeit für die Wegstrecke multipliziert mit 3).

Mit dem Urteil gerecht und billig denkender Menschen ist eine tägliche (!) Gesamtwegzeit von bis zu fünf Stunden (bei einer durchschnittlichen Normalarbeitszeit von acht Stunden) nicht zu vereinbaren. Aber auch der Gesetzestext bzw. die -materialien zu § 16 Abs.1 Z 6 EStG geben dazu, wie dargestellt wurde, keinen Anlass. ...."

In weiterer Folge hält der UFS in dieser Entscheidung zur Zumutbarkeit einer täglichen Anfahrtsdauer aus der Sicht gerecht und billig denkender und deshalb vernünftig handelnder Menschen fest: Dabei kommt etwa dem Umstand der täglich (zum Unterschied von fallweise) zurückzulegenden Strecke, aber auch dem Verhältnis zwischen täglicher Gesamtwegzeit und täglicher (Normal-) Arbeitszeit eine wesentliche Bedeutung zu. Eine Wegzeit von täglich drei Stunden zur Verrichtung einer Arbeitszeit von acht Stunden stellt hier zweifellos einen realistischen Grenzwert dar. Auch unter diesem Aspekt zeigt sich, dass die Beurteilung einer zumutbaren Dauer für den täglichen Weg zur Arbeit eine einheitliche Grenze für alle (vollzeitbeschäftigte) Dienstnehmer verlangt.

Einen Blick auf das Verhältnis zwischen der täglichen Wegzeit und der Tagesarbeitszeit zu werfen, legt nicht nur das Urteil gerecht und billig denkender Menschen nahe. Der Aspekt findet sich etwa seit einiger Zeit im Bereich des Arbeitslosenversicherungsrechts. Auch hier geht der Gesetzgeber im Übrigen von einem einheitlichen, entfernungsunabhängigen Zumutbarkeitsbegriff für die regelmäßige Wegzeit zur Arbeitsstelle aus.

Nachdem bis 2004 die Wegzeit zum Dienstort kein Kriterium für die Zumutbarkeit der Annahme einer angebotenen Arbeitsstelle gewesen war, bezieht § 9 Abs. 2 Arbeitslosenversicherungsgesetz 1977 (AVG) seit dem Arbeitsmarktreformgesetz 2004 (BGBI. I Nr.77/2004) diesen Aspekt mit ein. In der dzt. geltenden Fassung des BGBI 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 (z. B eine Viertelstunde) über der Richtwertzeit liegt, wird die Angemessenheit noch nicht in Frage zu stellen sein. Da die Kollektivverträge zum Teil unterschiedliche, von der gesetzlichen Normalarbeitszeit abweichende, Normalarbeitszeiten vorsehen (zB 37,5 oder 38,5 Stunden) wird, um aufwändige Nachforschungen und Streitigkeiten zu vermeiden, im Sinne einer praktikablen Lösung klar gestellt, dass zwei Stunden Wegzeit täglich bei einer Vollzeitbeschäftigung immer zumutbar sind. Eine wesentlich längere Wegzeit, also zB drei Stunden bei einer täglichen Arbeitszeit von acht Stunden, soll nur bei Vorliegen besonderer Umstände zumutbar sein (464 BlgNR XXII. GP, 4).

Zwar vermögen die Überlegungen des Gesetzgebers zu Normen anderer Rechtsgebiete keine Verbindlichkeit für den Bereich des § 16 Abs.1 Z 6 EStG zu schaffen, doch lassen sich aus Sicht des UFS daraus, in Hinblick auf die Vergleichbarkeit der betroffenen Sachverhalte (zumutbare tägliche Wegzeit zum Dienstort) doch zumindest Anhaltspunkte für eine sachgerechte Lösung des unbestimmten Gesetzesbegriffs der "Unzumutbarkeit" im Bereich des Pendlerpauschales finden.

Wenn der Gesetzgeber beim Arbeitslosenversicherungsrecht im Jahr 2004 eine tägliche Wegzeit von drei Stunden bei einer Vollzeitbeschäftigung generell nur mehr bei Vorliegen besonderer Umstände für zumutbar erachtet hat, so erscheint es jedenfalls verfehlt, dem ESt-Gesetzgeber des Jahres 1988, als die Mobilität auf dem Arbeitsmarkt im Vergleich zu 2004 noch merklich weniger ausgeprägt war, für den Bereich des § 16 Abs.1 Z.6 EStG die Vorstellung einer allgemein zumutbaren, regelmäßigen Wegzeit von spürbar mehr als drei Stunden (2 x 90 Minuten) zu unterstellen.

Der UFS versteht die in den Amtlichen Erläuterungen zu § 16 Abs.1 Z 6 EStG angeführte Wegzeit von 90 Minuten je Fahrtrichtung daher in Bezug auf Vollzeitbeschäftigungsverhältnisse als Richtwert für eine generelle Zumutbarkeitsobergrenze bei der täglichen/regelmäßigen Wegzeit zum/vom Dienstort..."

Die Wegstrecke bemisst sich im Falle der Zumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels nach den Tarifkilometern zuzüglich Anfahrts- oder Gehwege zu den jeweiligen Ein- und Ausstiegsstellen. Im Falle der Unzumutbarkeit ist grundsätzlich die kürzeste Straßenverbindung heranzuziehen.

Ist die Wegzeit bei der Hin- oder Rückfahrt unterschiedlich lang, dann gilt die längere Wegzeit. Die Wegzeit umfasst die Zeit vom Verlassen der Wohnung bis zum Arbeitsbeginn oder vom Verlassen der Arbeitsstätte bis zur Ankunft in der Wohnung, also Geh- oder Anfahrtszeit zur Haltestelle des öffentlichen Verkehrsmittels, Fahrtzeit mit dem öffentlichen Verkehrsmittel, Wartezeiten (bei Anschläßen) usw. Stehen verschiedene öffentliche Verkehrsmittel zur Verfügung, ist bei Ermittlung der Wegzeit immer von der Benützung des schnellsten öffentlichen Verkehrsmittels (zB Schnellzug statt Regionalzug, Eilzug statt Autobus) auszugehen. Darüber hinaus ist eine optimale Kombination von Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel (zB Park and Ride) zu unterstellen (vgl. dazu VwGH v. 24.4.2014, 2010/15/0156).

In Ansehung vorstehender Ausführungen und der Tatsache, dass laut dem von der Abgabenbehörde herangezogenen Routenplaner Wegzeiten zu bzw. von den jeweiligen vom Bf. im Jahr 2013 "bereisten" Dienstorten bezogen auf die für dieses Jahr überwiegend schlagend werdenden Dienstzeiten von 8:00 Uhr bis 16:00 bzw. 9:00 Uhr bis 17:00 Uhr in der Bandbreite von 77 Minuten bis 80 Minuten ausweisen, gelangte das BFG zur Überzeugung, dass - ob Nichtüberschreitung der in den Amtlichen Erläuterungen zu den Gesetzesmaterialien zu § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 und der Rechtsprechung des UFS sowie jener des Verwaltungsgerichtshofes festgelegten Zumutbarkeitobergrenze von 90 Minuten pro Fahrtrichtung - im Ansatz des kleinen Pendlerpauschales von 2.016 Euro keine Rechtswidrigkeit zu erblicken ist.

Dieser Schlussfolgerung ist der vom Bf. vorgebrachte Einwand, wonach die auf Basis seiner Fußwege bzw. der von ihm tatsächlich benützten Verkehrsmittel ermittelten in der Bandbreite von 93 Minuten bis zu 110 Minuten angesiedelten Wegzeiten vorgenannte Zumutbarkeitsobergrenze jedenfalls überschreite, insoweit nicht hinderlich, als unter nochmaliger Inbezugnahme auf des an oberer Stelle zitierte Erkenntnis des VwGH v. 24.4.2014, 2010/15/0156 bei Ermittlung der Wegzeit und sohin auch der Zumutbarkeitsobergrenze immer von der Benützung des schnellsten öffentlichen Verkehrsmittels (zB Schnellzug statt Personenzug, Eilzug statt Autobus) auszugehen ist.

Demzufolge kann daher der auf vorgenannter Basis ermittelten Wegzeit laut Routenplaner nicht erfolgreich mit der Replik, der gemäß der Bf. aus Kostengründen von der Benutzung des Citybusses sowie der Westbahn Abstand genommen habe, respektive den Weg von der Wohnung zum Bahnhof St. Pölten stets zu Fuß zurückgelegt habe, begegnet werden.

Ebenso vermochte das BFG auch dem Einwand, dass der laut Routenplaner mit 5 Minuten bemessene Fußweg von der Arbeitstätte in Z zu der beim Z1 befindlichen Bushaltestelle nicht mit der Realität korreliere, insoweit nicht näher zu treten, als - ausgehend von einer in der Ebene durchschnittlich für einen Fußgeher bei gewöhnlichem

Schritttempo anfallenden Wegstunde von 4 bis 5 km -, die Zurücklegung der mit 359 Metern bemessenen Distanz in 5 Minuten keineswegs als unschlüssig erscheinen lässt. Zusammenfassend war daher wie im Spruch zu befinden.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Diese Voraussetzungen sind im gegenständlichen Fall nicht erfüllt. Eine Rechtsfrage, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, liegt nicht vor, weil sich der Spruch des Erkenntnisses sowohl aus den Erläuterungen zu den Gesetzesmaterialen des § 16 Abs. Z 6 ESTG 1988 selbst ergibt, als auch auf der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zum Themenbereich Zumutbarkeit bzw. Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels basiert.

Wien, am 16. Oktober 2014