



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 17

GZ. RV/2832-W/09,
miterledigt RV/2831-W/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., Adr., vom 2. März 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes FA vom 24. Februar 2009 betreffend Einkommensteuer 2007 zu ha. GZ: RV/2832-W/09 und vom 8. Juli 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes FA vom 8. Juni 2009 betreffend Einkommensteuer 2008 zu ha GZ: RV/2831-W/09 entschieden:

Die Berufung betreffend Einkommensteuer 2007 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid vom 24. Februar 2009 bleibt unverändert.

Die Berufung betreffend Einkommensteuer 2008 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid vom 8. Juni 2009 bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Beim Unabhängigen Finanzsenat sind die Berufungen gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 vom 24. Februar 2009 zu ha GZ: RV/2832-W/09 und gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 vom 8. Juli 2009 zu ha GZ: RV/2831-W/09 anhängig.

Diese Verfahren werden verbunden und in einem entschieden.

Herr Bw., Berufungswerber, ist nichtselbständig tätig. In den streitgegenständlichen Jahren 2007 und 2008 war sein Wohnort in CC, C-Straße. Seine Arbeitsstätte befand sich in D, D-Straße.

In seinen Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2007 und 2008 beantragte er das „große“ Pendlerpauschale.

Für das Jahr 2007 gewährte das Finanzamt mit Einkommensteuerbescheid 2007 vom 29. Juli 2008 dem Berufungswerber antragsgemäß das „große“ Pendlerpauschale. Mit Bescheid vom 24. Februar 2009 hob das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid 2007 vom 29. Juli 2008 gemäß § 299 BAO (Bundesabgabenordnung) wieder auf. Begründet wurde die Aufhebung gemäß § 299 BAO damit, dass gemäß § 299 Abs 1 BAO die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Abgabenbescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben könne, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweise.

Am gleichen Tag, den 24. Februar 2009, erließ das Finanzamt einen neuen Einkommensteuerbescheid für 2007 und gewährte nur das „kleine“ Pendlerpauschale. In der Begründung wurde lediglich ausgeführt, dass das kleine Pendlerpauschale 2007 monatlich für das 1. Halbjahr 81,75 € betrage und für das 2. Halbjahr € 90,00 betrage. Das seien insgesamt für das Veranlagungsjahr 2007 € 1.030,50.

In der dagegen erhobenen Berufung führte der Berufungswerber aus:

Der Einkommensteuerbescheid 2007 vom 29. Juli 2008 sei gemäß § 299 BAO aufgehoben worden. Es werde in der Begründung das „kleine“ Pendlerpauschale festgesetzt. Begehrt werde aber das große Pendlerpauschale ab 40 km – monatlich € 155,25 für das 1. Halbjahr und monatlich € 171,00 für das 2. Halbjahr, das seien insgesamt für 2007 € 1.957,50.

Begründend führte der Berufungswerber aus, dass er spätestens um 6:45 an seinem Arbeitsplatz in D, D-Straße sein müsse. Der erste Bus fahre laut ÖBB ab 6:37 von C Ortsmitte (Beilage A), und der Berufungswerber wäre frühestens um 8:30 auf seinem Arbeitsplatz, denn von der LinieA HaltestelleA sei noch ein Fußweg von 0,6 km (ca. 9 Minuten) zurückzulegen. Die letzte Fahrt mit den öffentlichen Verkehrsmitteln wäre ab HaltestelleA LinieA um 16:24, das würde heißen, dass der Berufungswerber demnach spätestens um 16:10 seinen Arbeitsplatz verlassen müsste (Beilage B).

Die öffentlichen Verkehrsmittel seien für den Berufungswerber unzumutbar, denn zu Arbeitsbeginn oder Arbeitsende verkehre kein öffentliches Verkehrsmittel. Für das große Pendlerpauschale werde ein Routenplan vorgelegt (Beilage C). Die einfache Strecke betrage 43 km.

Mit Berufungsvorentscheidung wies das Finanzamt die Berufung mit folgender Begründung ab:

Gemäß § 16 Abs 1 Z 6 c (ha Anm: EStG) könne das „große“ Pendlerpauschale berücksichtigt werden, wenn dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht möglich sei. Der Berufungswerber habe die Möglichkeit ab EE bzw. ab FF bis zu seinem Arbeitsplatz in Dd, D-Straße öffentliche Verkehrsmittel zu benutzen, mit denen er laut Fahrplan rechtzeitig ankomme. Da auf der überwiegenden Fahrtstrecke die Benützung eines Massenbeförderungsmittels möglich und zumutbar sei, stehe nur das kleine Pendlerpauschale zu.

In seinem Antrag auf Vorlage der Berufung gemäß § 276 Abs 2 BAO an die zweite Instanz stellte der Berufungswerber neuerlich den Antrag das „große“ Pendlerpauschale anzuerkennen und führte begründend aus, dass er Leiter eines Bauenebengewerbebetriebes sei, der täglich spätestens um 6:45 auf seinem Arbeitsplatz sein müsse um die Arbeit zu koordinieren, und er in Folge, je nach Arbeitsanfall, in Dd und Umgebung bei Kunden sei. Es sei daher unzumutbar das Fahrzeug in EE bzw. FF stehen zu lassen um die öffentlichen Verkehrsmittel zu benutzen.

Für das Jahr 2008 beantragte der Berufungswerber das „große“ Pendlerpauschale unter den gleichen Voraussetzungen wie für das Jahr 2007. Das Finanzamt anerkannte nur das „kleine“ Pendlerpauschale und verwies begründend auf die Berufungsvorentscheidung zur Einkommensteuer 2007.

In seiner Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 beantragte Bw. das „große“ Pendlerpauschale für das Jahr 2008 anzuerkennen und führte aus, dass er gegen die Berufungsvorentscheidung der Einkommensteuer 2007 einen Vorlageantrag eingebracht habe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Sachverhalt:

Der Berufungswerber ist nichtselbständig tätig. Sein Wohnort ist in C-Straße, CC. Der Sitz seiner Arbeitsstätte ist in D-Straße XXX, D.

Die Entfernung zwischen Wohnort und Arbeitsstätte beträgt laut vorgelegtem Auszug aus einem Routenplaner 43 km und beträgt die Fahrtzeit mit einem Pkw laut diesem Routenplaner 47 Minuten.

Rechtliche Bestimmungen:

Die für den Sachverhalt relevanten rechtlichen Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes 1988 (EStG) für die streitgegenständlichen Jahre 2007 und 2008 lauten:

Nach § 16 Abs 1 letzter Satz EStG und § 16 Abs 1 Z 6 erster Satz EStG sind Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte Werbungskosten.

§ 16 Abs 1 Z 6 EStG: 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 abgegolten.
- b) Beträgt die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt, mehr als 20 km und ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, dann werden zusätzlich als Pauschbeträge berücksichtigt:

Bei einer Fahrtstrecke von

20 km bis 40 km	495 Euro jährlich
40 km bis 60 km	981 Euro jährlich
über 60 km	1.467 Euro jährlich

Vom 1. Jänner 2007 bis einschließlich 30. Juni 2007(BGBI I 2005/115).

20 km bis 40 km	546 Euro jährlich
40 km bis 60 km	1.080 Euro jährlich
über 60 km	1.614 Euro jährlich

Vom 1. Juli 2007 bis einschließlich 31. Dezember 2007(BudBG 2007, BGBI I 2007/24).

20 km bis 40 km	546 Euro jährlich
40 km bis 60 km	1.080 Euro jährlich
über 60 km	1.614 Euro jährlich

Vom 1. Jänner 2008 bis einschließlich 30. Juni 2008 (BudBG 2007, BGBI I 2007/24).

20 km bis 40 km	630 Euro jährlich
40 km bis 60 km	1.242 Euro jährlich
über 60 km	1.857 Euro jährlich

Vom 1. Juli 2008 bis 31. Dezember 2008 (SchenkMG 2008, BGBl I 2008/85).

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

Bei einer einfachen Fahrtstrecke von

2 km bis 20 km	270 Euro jährlich
20 km bis 40 km	1.071 Euro jährlich
40 km bis 60 km	1.863 Euro jährlich
über 60 km	2.664 Euro jährlich

Vom 1. Jänner 2007 bis einschließlich 30. Juni 2007 (BGBl I 2005/115).

2 km bis 20 km	297 Euro jährlich
20 km bis 40 km	1.179 Euro jährlich
40 km bis 60 km	2.052 Euro jährlich
über 60 km	2.931 Euro jährlich

Vom 1. Juli 2007 bis 31. Dezember 2007 (BudBG 2007, BGBl I 2007/24).

2 km bis 20 km	297 Euro jährlich
20 km bis 40 km	1.179 Euro jährlich
40 km bis 60 km	2.052 Euro jährlich
über 60 km	2.931 Euro jährlich

Vom 1. Jänner 2008 bis einschließlich 30. Juni 2008 (BudBG 2007, BGBl I 2007/24).

2 km bis 20 km	342 Euro jährlich
----------------	-------------------

20 km bis 40 km	1.356 Euro jährlich
40 km bis 60 km	2.361 Euro jährlich
über 60 km	3.372 Euro jährlich

Vom 1. Juli 2008 bis 31. Dezember 2008 (SchenkMG 2008, BGBl I 2008/85).

Mit dem Verkehrsabsetzbetrag und den Pauschbeträgen nach lit.b und c sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten. Für die Inanspruchnahme der Pauschbeträge hat der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber auf einem amtlichen Vordruck eine Erklärung über das Vorliegen der Voraussetzungen der lit. b und c abzugeben. Der Arbeitgeber hat die Erklärung zum Lohnkonto (§76) 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.

Rechtliche Würdigung:

Die Bestimmungen des § 16 Abs 1 Z 6 EStG sind gesetzlich nicht genauer definiert und bedürfen der näheren Auslegung. Durch die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) und die Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates (UFS) werden diese Bestimmungen überwiegend in folgender Weise interpretiert:

Gemäß VwGH 24.09.2008, Zl. [2006/15/0001](#) - in diesem Sinne auch bestätigt von VwGH 28.10.2008, Zl. [2006/15/0319](#) sowie VwGH 04.02.2009, Zl. [2007/15/0053](#) - fordert die Bestimmung des § 16 Abs 1 Z 6 lit c EStG zunächst, dass im Lohnzahlungszeitraum (gemäß § 77 EStG 1988 im Kalendermonat) **überwiegend** die Benützung eines Massenbeförderungsmittels **zumindest hinsichtlich der einfachen Fahrtstrecke nicht zumutbar** ist. Überwiegend in diesem Zusammenhang bedeutet, das **an mehr als der Hälfte der tatsächlichen Arbeitstage** im jeweiligen Lohnzahlungszeitraum die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels unzumutbar sei. Weiters wird vorausgesetzt, dass die Benützung **eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der "halben" Fahrtstrecke nicht zumutbar sei.**

Zu dem Punkt der Unzumutbarkeit hinsichtlich zumindest der **halben Fahrtstrecke** führt der VwGH im Beschwerdefall vom 24.09.2008, Zl. 2006/15/001 angesichts der unstrittigen Streckenverhältnisse dazu aus:

"Dass die Benützung eines Massenbeförderungsmittels auf dem weitaus überwiegenden Teil der einfachen Fahrtstrecke möglich ist, betrage doch die Strecke in diesem Erkenntnis zwischen Wohnung und Bahnhof B rund 9 km und die übrige Strecke zwischen Bahnhof B und Arbeitsstätte rund 23,5 km. Die Überwindung der Fahrtstrecke auf den ersten 9 km mit privatem Verkehrsmittel und der weiteren Fahrtstrecke von rund 23,5 km mit öffentlichen Verkehrsmitteln entspreche der Anordnung des § 16 Abs 1 Z 6 lit c EStG. Die von der belangten Behörde vorgenommene Kombination eines privaten Verkehrsmittels mit den Massenbeförderungsmitteln ist vor dem Hintergrund des Gesetzeswortlautes "der halben Fahrtstrecke" daher nicht zu beanstanden. Aus § 16 Abs 1 Z 6 lit a und lit b EStG ergebe sich, dass der Gesetzgeber des EStG 1988 grundsätzlich für Fahrten des Dienstnehmers zwischen Wohnung und Arbeitstätte - im öffentlichen Interesse - nicht den Individualverkehr und die Benützung eines Kfz, sondern die Benützung eines Massenbeförderungsmittels 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 1988 Kosten des Individualverkehrs geltend gemacht werden".

Im Beschwerdefall vom 24.09.2008 Zl. 2006/15/01 geht der VwGH davon aus, dass bei Kombination eines Individualverkehrsmittels mit den Massenbeförderungsmitteln die Überwindung der Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und retour möglich sei. Ob die Überwindung des Arbeitsweges solcherart dem Steuerpflichtigen zumutbar sei, sei den Materialien zufolge (RV 620 BlgNr XVII. GP, 75) auf Grund der Fahrzeiten zu prüfen. Unzumutbar - so die Regierungsvorlage - seien im Vergleich zu einem Kfz jedenfalls mehr als dreimal so lange Fahrzeiten (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt bzw. bis zum Arbeitsbeginn) mit dem Massenbeförderungsmittel als mit dem eigenen Kfz. Im Nahebereich von 25 km sei die Benützung des Massenbeförderungsmittels entsprechend den Erfahrungswerten über die durchschnittliche Fahrtzeit auch dann zumutbar, wenn die Gesamtfahrzeit für die einfache Fahrtstrecke nicht mehr als 90 Minuten betrage. Könne auf mehr als der halben Strecke ein Massenbeförderungsmittel benutzt werden, dann sei die für die Zumutbarkeit maßgebliche Fahrtzeit aus der Gesamtfahrtzeit (Kfz und Massenbeförderungsmittel) zu errechnen.

Auch nach VwGH vom 28.10.2008, 2006/15/0319 liegt eine Unzumutbarkeit nur dann vor, wenn Massenbeförderungsmittel für die Fahrten von der Wohnung zur Arbeitsstätte entweder gar nicht oder nicht zu den erforderlichen Zeiten zur Verfügung stehen. Aber auch in dieser Entscheidung hält der VwGH an der **kombinierten Benützung von Massenbeförderungsmittel und privatem Verkehrsmittel** fest. Der VwGH betont, dass § 16 Abs 1 Z 6 lit c EStG fordert, dass die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen

Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der "halben" Fahrtstrecke nicht zumutbar sei.

Bei einer Entfernung von unter 25 km hält der VwGh dezidiert eine Fahrtzeit von maximal 90 Minuten bei optimaler Kombination von Massenbeförderungsmittel und Individualverkehrsmittel jedenfalls für zumutbar.

Bezüglich des ins Treffen geführten eventuell notwendigen Einsatzes des Pkws des Berufswerbers für beruflich veranlasste Fahrten führt der VwGh ausdrücklich im vorletzten Satz seines Erkenntnisses vom 28.10.2008, 2006/15/0319 aus, dass § 16 Abs 1 Z 6 EStG **nicht** darauf abstellt, ob das private Kfz dem Steuerpflichtigen zudem als Arbeitsmittel diene. In diesem Sinne auch UFS vom 17.02.2011, RV/3236-W/10.

Im Sinne der Entscheidungen VwGh vom 24.09.2008 Zi. 2006/15/01 und vom 28.10.2008, Zi. 2006/15/0319 äußerte sich der VwGh auch in seiner Entscheidung vom 04.02.2009, Zi. 2007/15/0053.

In den erwähnten Erkenntnissen geht der VwGh nicht auf die Frage ein, ob 1,5 Stunden als **maximal zumutbare** Wegzeit in einer Richtung - somit als absolute Zeitgrenze - zu beurteilen sind oder dieses Zeitlimit nur für kürzere Distanzen maßgeblich ist.

Zu den in den Gesetzesmaterialien genannten 90 Minuten als maximale Fahrzeit ist folgendes auszuführen:

Diese wurde bisher nicht einheitlich als absolute Grenze gewertet. Auch der VwGh hat sich zu der Frage, ob ein Zeitraum von 1,5 Stunden als Maximalgrenze hinsichtlich jeder Entfernung anzusehen ist, bisher nicht ausdrücklich geäußert.

Ein Senat des Unabhängigen Finanzsenates setzte sich in einer Grundsatzentscheidung – nachdem einige Entscheidungen durch Einzelorgane in diesem Sinn ergangen waren - , neben anderen relevanten Punkten, mit dem in den Gesetzesmaterialien genannten Zeitlimit von 90 Minuten auseinander.

In seiner Entscheidung UFS RV/1060-W/10 vom 24.06.2010 erörterte der Senat das Kriterium, ob eine Fahrzeit von mehr als 90 Minuten für eine Richtung zumutbar sei, ausführlich.

Unter Punkt 4.4.4 dieser Entscheidung wird zu der Zumutbarkeitsgrenze von drei Stunden für den gesamten täglichen Arbeitsweg (Hin- und Rückweg) ausgeführt:

UFS RV/1060-W/10 vom 24.06.201:

"4.4.4. Zumutbarkeitsgrenze drei Stunden für den gesamten täglichen Arbeitsweg

Fraglich ist allerdings, ob eine Wegzeit bei (theoretischer) Verwendung von "Park and Ride" von jeweils rund 1 ¾ Stunde je Richtung (insgesamt rund 3 ½ Stunden) und einer täglichen Arbeitszeit von 5 Stunden im gegenständlichen Fall überhaupt zumutbar ist.

Hierzu gibt es ebenfalls 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, ausführlich mit der Frage der zeitlichen Zumutbarkeit der Verwendung öffentlicher Verkehrsmittel auseinandergesetzt und - abweichend von der überwiegenden 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 Massenbeförderungsmitteln 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 benutzt werden, **dann ist die für die Zumutbarkeit***

maßgebliche Fahrtzeit aus der Gesamtfahrzeit (Kfz und Massenbeförderungsmittel) zu errechnen."

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

Die Grenze bildet die Zumutbarkeit für den einzelnen Dienstnehmer beim Erfordernis einer zweimaligen Zurücklegung der Wegstrecke an den überwiegenden Arbeitstagen unter Annahme einer prinzipiell täglichen 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 Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel und anderseits die Dauer der Wegzeit als solche dar.

In der Literatur wird die Ansicht vertreten, dass die Frage der Zumutbarkeit der Wegzeit unabhängig von der Entfernung - und daher in dieser Hinsicht für alle Dienstnehmer gleich - zu beurteilen ist. Vor dem Hintergrund der Amtlichen Erläuterungen resultiert aus diesem Standpunkt die grundsätzliche Zumutbarkeit einer Fahrtzeit von bis zu 90 Minuten für die einfache Wegstrecke nicht nur im Nahbereich sondern generell (vgl. in diesem Sinne Doralt, EStG, § 16 Tz. 107. Der VwGH hat diese Überlegung im Erkenntnis 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 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 (zB eine Viertelstunde) über der Richtwertzeit liegt, wird die Angemessenheit noch nicht in Frage zu stellen sein. Da die Kollektivverträge zum Teil unterschiedliche, von der gesetzlichen Normalarbeitszeit abweichende, Normalarbeitszeiten vorsehen (zB 37,5 oder 38,5 Stunden) wird, um aufwändige Nachforschungen und Streitigkeiten zu vermeiden, im Sinne einer praktikablen Lösung klar gestellt, dass zwei Stunden Wegzeit täglich bei einer Vollzeitbeschäftigung immer zumutbar sind. Eine wesentlich längere Wegzeit, also zB drei Stunden bei einer täglichen Arbeitszeit von acht Stunden, soll nur bei Vorliegen besonderer Umstände zumutbar sein (464 BlgNR XXII. GP, 4).

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

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

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

Der erkennende Senat folgt 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.

Gerade der vorliegende Fall mit einer Tagesarbeitszeit von fünf Stunden zeigt, dass nach der Verwaltungspraxis die Bw. mehr Zeit für ihren Arbeitsweg aufbringen müsste als überhaupt ihrer Tagesarbeitszeit entspricht, um in den Genuss des "großen" Pendlerpauschales zu kommen. Dies kann nicht im Sinne des Gesetzes sein.

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 - wie hier - 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 Bw. würde selbst mit "Park and Ride" dagegen mehr als die doppelte der vom AlVG als zumutbar erachteten Zeit benötigen.

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.

Darüber hinaus haben - siehe auch hierzu die getroffenen Feststellungen (Punkt 2) - nach den letzten statistischen Daten 540.021 von insgesamt 603.387 Auspendlern in Niederösterreich,

deren Arbeitswegzeit bekannt ist, einen Arbeitsweg, 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. Von den Auspendlern im Wohnbezirk der Bw. benötigten im übrigen nur 9 % länger als eine Stunde für ihren Arbeitsweg (Volkszählung 2001 Hauptergebnisse II Niederösterreich, Statistik Austria 2004, 311).

Da viele Niederösterreicher nach Wien pendeln, liegt der Anteil der Erwerbstägigen 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) übertraffen (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 regelmäßige (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 Erwerbstägige, 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 erkennende Senat 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 ($2 \frac{1}{2}$ Stunden + 8 $\frac{1}{2}$ Stunden + 2 $\frac{1}{2}$ 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 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 $\frac{1}{2}$ Stunden, die als zumutbar angesehen wird (allerdings 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 nicht auf das Pendlerpauschale übertragbar ist)."

Dieser Senatsentscheidung schloss sich der UFS u.a. in seinen Entscheidungen UFS vom 24.08.2010, RV/3242-W/09 und UFS vom 17.02.2011, RV/3236-W/10 an.

Würdigung im gegenständlichen Berufungsfall:

Für den Berufungswerber bedeutet dies im Sinne der oben erwähnten Entscheidungen des UFS und den Erkenntnissen des VwGH folgendes:

1) § 16 EStG regelt die Fahrtkosten, die einem Dienstnehmer für die Fahrt zwischen Wohnung und Arbeitsstätte entstehen.

2) Für Arbeitnehmer sind durch die Pauschalsätze alle Kosten für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte pauschal abgedeckt. Der Gesetzgeber will mit dieser Pauschalbestimmung dem öffentlichen Verkehr den Vorrang vor dem Individualverkehr einräumen.

Nur in engen Grenzen, die in § 16 Abs 1 Z6 lit b und lit c EStG festgelegt sind, können Kosten für Fahrten aus dem individuellen Verkehr pauschal geltend gemacht werden.

In der Frage der Zumutbarkeit ist im Sinne der obigen Ausführungen folgendes festzustellen:

Auch der Berufungswerber geht in seiner Berufung davon aus, dass er zumindest die halbe Fahrtstrecke sowohl bei der Hinfahrt als auch bei der Rückfahrt mit öffentlichen Verkehrsmitteln zurücklegen konnte. Es ist daher der Tatbestand der "Unzumutbarkeit hinsichtlich zumindest der halben Fahrtstrecke" nicht gegeben (vgl VwGH vom 24.09.2008, Zl. 2006/15/001 sowie für viele andere UFS vom 17.02.2011, RV3236-W/10).

Der VwGH geht in der Prüfung der zumutbaren Dauer einer einfachen Fahrtstrecke von der Kombination eines privaten Verkehrsmittels mit einem öffentlichen Verkehrsmittel aus. Er vergleicht die Gesamtdauer der Fahrzeit bei Kombination von privatem Verkehrsmittel und öffentlichem Verkehrsmittel mit der Fahrtdauer bei ausschließlicher Nutzung privater Verkehrsmittel. Dies entspricht auch dem Gesetzeswortlaut, der individuelle Fahrtkosten pauschal nur in Ausnahmefällen gewährt wissen will.

Zusätzlich wird im Sinne der Senatsentscheidung des UFS als absolutes Zeitlimit eine Gesamtfahrzeit für Hin- und Rückfahrt von 3 Stunden als maximal zumutbar angesehen.

Angewandt auf den Fall des Berufungswerbers ergeben sich gemäß seinen eigenen Angaben folgende Fahrtzeiten auf seinem Arbeitsweg (teilweise geschätzt, wobei von einem Durchschnitt auszugehen ist. Unnötig lange Wartezeiten sind im Sinne der VwGH-Rechtsprechung zu einer optimalen Anpassung der Arbeitszeiten an die Fahrtzeiten der öffentlichen Verkehrsmittel nicht zu berücksichtigen, da der Berufungswerber außerhalb seiner Arbeitszeiten ein öffentliches Verkehrsmittel erreichen konnte).

Für den Vergleich einer Kombination aus Individualverkehrsmittel und Massenbeförderungsmittel wurde die Fahrtstrecke Wohnung zum nächstgelegenen größeren Bahnhof in FF anhand des vom Berufungswerber angeführten Routenplaners ermittelt.

Für die Strecke zwischen Wohnung und dem Bahnhof in FF wird bei Benutzung der Schnellstraße eine Entfernung von 15 km errechnet und wird für diese eine Fahrtzeit von

13 min berechnet, bei Nichtbenutzung der Schellstraße wird eine Entfernung von 14 km berechnet und eine Fahrtzeit von 17 min errechnet (siehe viamichelin routenplaner).

Weiters ist von einer Wegzeit vom Parkplatz zum Bahnhof von durchschnittlich 8-10 min (großzügig geschätzt) und eine Wartezeit im Schnitt von 2-4 min (geschätzt) mit einzuberechnen.

Gemäß den Fahrplänen (Winter- und Sommerfahrplan) der ÖBB, gültig für die entsprechenden Zeiträume der Jahre 2007 und 2008, hatte der Berufungswerber folgende öffentliche Verbindungen zwischen dem Bahnhof in FF und der Haltestelle Dd Aussteigestelle am Dienstort.

Angenommene Bedingungen:

Ankunft rechtzeitig am Dienstort vor 6:45 und Verlassen des Dienstortes zwischen 17:00 und 20:00.

Die jeweils für mehrere Monate gültigen einzelnen Fahrpläne der ÖBB ergeben werktags folgende Verbindungen:

Tag auszugsweise (Mo-Fr)	Abfahrt	Ankunft	Dauer
Hinfahrt	FF Bahnhof	Arbeitsort Aussteigestelle	
Mittwoch 04.04.2007	5:39	6:23	44 min
	5:59	6:35	36 min
Donnerstag 14.06.2007	5:39	6:23	44 min
	5:59	6:35	36 min
Feitag 04.04.2008	5:38	6:20	42 min
	5:49	6:32	43 min
	5:58	6:35	37 min

Mittwoch 25.06.2008	5:38	6:20	42 min
	5:49	6:32	43 min
	5:58	6:35	37 min
Montag 15.12.2008	5:39	6:23	44 min
	5:43	6:29	46 min
	5:57	6:38	41 min
Rückfahrt	Arbeitsort Aussteigestelle	FF Bahnhof	
Mittwoch 04.04.2007	17:16	17:59	43 min
	17:52	18:26	34 min
	18:25	19:11	46 min
	19:23	20:11	48 min
	19:53	20:26	33 min
Donnerstag 14.06.2007	17:14	17:59	45 min
	17:51	18:26	35 min
	18:14	18:59	45 min
	18.52	19:25	34 min
	18:56	19:41	45 min
	19:53	20:26	33 min

Freitag 04.04.2008	17:24	18:11	47 min
	17:54	18:41	47 min
	18:24	19:11	47 min
	18:52	19:26	34 min
	19:23	20:11	48 min
	19:53	20:26	33 min
Mittwoch 25.06.2008	17:24	18:11	47 min
	17:51	18.26	35 min
	17:54	18:41	47 min
	18:24	19:11	47 min
	18:52	19:26	34 min
	19:23	20:11	48 min
	19:53	20:26	33 min
Montag 15.12.2008	17:21	17:56	35 min
	17.51	18:26	35 min
	18:08	18:50	42 min
	18:52	19:26	34 min
	19:23	20:11	48 min
	19:53	20:26	33 min

Daher ergeben sich in der Kombination von Pkw und Massenbeförderungsmittel folgende Wegzeiten für den Berufungswerber:

Auf dem Weg zur Arbeit:

Verlassen der Wohnung mit dem Pkw	
Fahrt von Wohnung zum Bahnhof FF	ca. 13 min bis 17 min laut Routenplaner
Parken, Weg vom Parkplatz zum Bahnhof	ca. 8 - 10 min geschätzt
Wartezeit auf den Zug	ca. 2 - 4 min.
Fahrt öffentliche Verkehrsmittel von FF Bahnhof bis Haltestelle Aussteigestelle inklusive Umsteigens	zwischen 36 min und 46 min
Gehzeit vom Aussteigestelle zur Dienststelle	ca. 9 min (laut Angaben des Berufungswerbers)
Ankunft an der Dienststelle	ca. 66 min (17+10+4+46+9) bis 86 min (13+8+2+36+9) nach Verlassen der Wohnung
Dies ergibt eine Gesamtzeit für den Hinweg	66 min bis 86 min entspricht 1 h 6 min bis 1 h 26 min

Auf dem Weg nach Hause:

Verlassen der Dienststelle	zwischen 17:00 und 20:00
Gehzeit	ca. 9 min (laut Berufungswerber)
Wartezeit am Aussteigestelle	ca. 2-3 min geschätzt
Fahrt öffentliche Verkehrsmittel mit Umsteigen	zwischen 33 min und 48 min
Weg vom Bahnhof zum Parkplatz	ca. 8 bis 10 min geschätzt
Fahrtzeit mit dem Pkw nach Hause	ca. 13 min bis 17 min
Ankunft in der Wohnung	ca. 65 min (9+2+33+8+13) bis 87 min (9+3+48+10+17) nach Verlassen der

	Dienststelle
Dies ergibt eine Gesamtzeit für den Heimweg	65 min bis 87 entspricht 1 h 5min bis 1 h 27 min.

Bemerkt wird, das die geschätzte Wegzeit von der Haltestelle Aussteigestelle zur Dienststelle und retour von 9 min im Sinne der Angaben des Berufungswerbers angenommen wird und die Wegzeit Bahnhof Parkplatz sehr großzügig bemessen wird um einer durchschnittlichen Gehzeit je nach Parkplatzmöglichkeit zu entsprechen.

Dies ergibt in Summe eine Gesamtfahrzeit zwischen

131 min (66+65) entspricht 2 h 11 min und

173 min (86+ 87) entspricht 2 h 53 min.

Die Gesamtfahrzeit unterschreitet deutlich die auch in den Gesetzesmaterialien zumutbare Gesamtzeit von 1,5 h in eine Richtung bzw. 3 h für Hin- und Rückfahrt.

Damit ist dem Berufungswerber hinsichtlich des Kriteriums der halben Fahrtstrecke – FF Bahnhof - Arbeitsort Haltestelle Aussteigestelle - sowohl bei der Hin- als auch bei der Rückfahrt die Benützung eines Massenbeförderungsmittels im Sinne des § 16 Abs 1 Z 6 EStG zumutbar. Er legt in dieser Variante lediglich 14 km bzw. 15 km von 43 km zwischen der Wohnung im Wohnort und dem Bahnhof in FF mit dem Pkw zurück. Im überwiegendem Ausmaß legt er von einer Gesamtstrecke von 43 km einen Weg von 28 km bzw. 29 km mit öffentlichen Verkehrsmittel zurück. Die Kombination von Pkw und öffentlichem Verkehr ist im Sinne der oben zitierten VwGH Judikatur und UFS - Entscheidungen Herrn Bw. zumutbar.

Die dreifache Zeit wird auch bei großzügiger Auslegung zugunsten des Berufungswerbers nicht überschritten. Da die Werte geschätzt werden, ist immer von einem Durchschnittsmaß bei nicht genau ermittelbaren Werten auszugehen. Im Sinne der oben zitierten Entscheidungen ergibt sich keine dreifache Wegzeit im Vergleich Kfz/öffentliches Verkehrsmittel zu Kfz. Eine Wegzeit von maximal 1,5 Stunden in eine Richtung wird auf jeden Fall nicht überschritten.

Somit ist unter dem Aspekt, dass der Gesetzgeber grundsätzlich dem Massenbeförderungsmittel den Vorrang einräumt, die Kosten des Individualverkehrs bei einem Arbeitnehmer nur ausnahmsweise pauschal zu Werbungskosten führen sollen, die Berufung unter Anwendung der Judikatur des VwGH und der Judikatur des UFS zu der Gesetzesbestimmung des § 16 Abs 1 Z 6 EStG abzuweisen.

Da der VwGH bezüglich des ins Treffen geführten eventuell notwendigen Einsatzes des Privat-PKws eines Berufungswerbers dezidiert im vorletzten Satz seines Erkenntnises vom 28.10.2008, 2006/15/0319 ausführt, dass § 16 Abs 1 Z 6 EStG **nicht** darauf abstellt, ob das private Kfz dem Steuerpflichtigen zudem als Arbeitsmittel diene, ist dem diesbezüglichen Einwand des Berufungswerbers in seinem Vorlageantrag kein Erfolg beschieden. Vergleiche ebenso UFS vom 17.02.2011, RV/3236.

Wien, am 27. Juni 2011