



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die am 25. Juli 2012 elektronisch eingelangte Berufung des Bw., Gde X, D-Weg xx, gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 16. Juli 2012 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2011 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird im Umfang der Berufungsvorentscheidung abgeändert. Im Übrigen war die Berufung als unbegründet abzuweisen. Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe wird auf den Einkommensteuerbescheid 2011 (Berufungsvorentscheidung gemäß § 276 BAO) vom 9. August 2012 verwiesen.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber (in der Folge kurz: Bw.) bezog im Berufungsjahr nichtselbständige Einkünfte aus seiner Tätigkeit als Pt bei der Fa. XY AG, in Gd Z, R-Straße zz. Sein Wohnsitz befand sich im Berufungsjahr bis 1. August 2011 in G ye, Z-Gasse yy, sowie ab 1. August 2011 in Gde X, D-Weg xx (vgl. entsprechende Anfrage aus dem Zentralen Melderegister).

Mit seiner am 9. Juli 2012 elektronisch eingelangten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2011 samt Beilagen (nachgereicht mittels E-Mail; so zB auch eine ÖBB-Fahrplanabfrage) begehrte der Bw. ua. unter dem Titel "Pendlerpauschale - tatsächlich zustehender Betrag" die Berücksichtigung von 832,00 € als Werbungskosten.

Mit Bescheid vom 16. Juli 2012 wurde der Bw. zur Einkommensteuer 2011 veranlagt; dabei berücksichtigte das Finanzamt unter Verweis auf das Vorjahr ua. das sog. große Pendlerpau-

schale für eine einfache Fahrtstrecke ab 2 km mit einem jährlichen Pauschbetrag von 372,00 € als Werbungskosten.

Mit der am 25. Juli 2012 elektronisch eingelangten Berufung begehrte der Bw. betreffend Pendlerpauschale unter neuerlicher Vorlage einer ÖBB-Fahrplanauskunft, einen jährlichen Pauschbetrag iHv 832,00 € als Werbungskosten anzuerkennen, da ein öffentliches Verkehrsmittel nicht möglich sei. Die Berechnung der Pendlerpauschale stelle sich wie folgt dar: *"372 geteilt durch 12 mal 7 Monate ist 217 Euro (Grund Wohnsitz ye), 1476 geteilt durch 12 mal 5 Monate ist 615 Euro (Hauptwohnsitz X)".*

Mit Einkommensteuerbescheid 2011 (Berufungsvorentscheidung gemäß § 276 BAO) vom 9. August 2012 änderte das Finanzamt den angefochtenen (Erst-)Bescheid vom 16. Juli 2012 insofern, als es unter dem Titel "Pendlerpauschale" einen Pauschbetrag für fünf Monate (sog. kleines Pendlerpauschale) gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988 für eine einfache Fahrtstrecke ab 40 km in Höhe von 565,00 € als Werbungskosten ansetzte; dazu führte es in der zusätzlichen Bescheidbegründung (Verf67) vom 2. August 2012 ua. Nachstehendes aus: *"Laut telefonischer Rücksprache mit Fr. CS, Fa. xy, gibt es Blockzeiten von 9 bis 11 Uhr 30 und von 14 bis 16 Uhr, die eingehalten werden müssen. Im Übrigen kann die Arbeitszeit nach eigenem Bedarf unter Einhaltung der Gesamtarbeitszeit eingeteilt werden. Wenn in einem Betrieb die gleitende Arbeitszeit eingeführt ist, dann berechnet sich die Wegzeit nach der optimalen möglichen Anpassung von Arbeitsbeginn und Arbeitsende an die Ankunfts- bzw. die Abfahrtszeiten des öffentlichen Verkehrsmittels. Da Ihnen bei bestmöglicher Kombination von Massenbeförderungs- und Individual-verkehrsmittel ("Park and Ride") an den überwiegenden Arbeitstagen die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels für die Strecke Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung durchaus möglich (gemäß ha. Erhebungen beträgt die Wegzeit von ye, Z-Gasse yy, zu Ihrem Arbeitgeber in Z ca. 30 bis 40 Minuten (Abfahrt y. P-Gasse 7.56 mit dem Landbus yz, Ankunft in D, Haltest. N 8.21 + 2 Min. Wegzeit in ye + 10 Wegzeit von N zum AG; Abfahrt in S Bhf. 6 Uhr, Ankunft in D, N 6 Uhr 51) und zumutbar (zumutbar heißt, dass unter Berücksichtigung von "Park and Ride" die Wegzeit für die Zurücklegung der einfachen Wegstrecke bei Benützung von Öffentlichen Verkehrsmitteln weniger als 90 Minuten beträgt bzw. bei einer Wegzeit von mehr als 90 Minuten die Fahrtzeit mit dem KFZ höchstens dreimal so lange dauert) ist, steht Ihnen für die Zeit des Wohnsitzes in ye, von Jänner bis Juli, kein Pendlerpauschale zu und für die Zeit des Wohnsitzes in X, von August bis Dezember, war das kleine Pendlerpauschale in Höhe von € 565,- zu gewähren."*

Mit Anbringen (FinanzOnline) vom 21. August 2012 beantragte der Bw., die gegenständliche Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen und die große Pendlerpauschale zu berücksichtigen. Mit E-Mail vom 21. August 2012 wurde von Seiten des Bw. dazu noch eine Auflistung der Wegstrecke sowie das Schreiben der Arbeitgeberin des Bw. vom 20. August 2012 vorgelegt, worin diese ua. bestätigt, dass der Bw. seit dem 22. Novem-

ber 2004 als festangestellter Mitarbeiter in der XY AG in Z tätig sei. Der Bw. sei in der Abteilung YX als Pt beschäftigt, wo er eng mit ihren Kunden und den xy-Werken weltweit zusammenarbeite. Auf Grund des vielfältigen Einsatzgebietes des Bw. (Kundenbesuche, Meetings, Schnittstellen zu anderen Abteilungen und Werken) seien seine Arbeitszeiten sehr unregelmäßig und könne daher nicht von den üblichen Blockzeiten (8.30 - 11.30 Uhr und 14.00 - 16.00 Uhr) ausgegangen werden. Der Bw. sei gezwungen, auf das tägliche Geschäft und ihre Kunden Rücksicht zu nehmen. Wegen der verschiedenen Arbeitszeiten sei es ihm deshalb nicht möglich, seinen Arbeitsweg mit den öffentlichen Verkehrsmitteln bei den aktuellen Fahrplänen zu bewältigen. Zusätzlich müsse noch erwähnt werden, dass auf Grund der wirtschaftlichen Lage die Arbeitszeit für das Jahr 2012 von 42,24 auf 44,00 Stunden angehoben worden sei, was auch zu längeren Arbeitszeiten führe.

Das Finanzamt legte die Berufung schließlich der Abgabenbehörde zweiter Instanz (Unabhängiger Finanzsenat) zur Entscheidung vor.

***Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung erwogen:***

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Nach Z 6 dieser Gesetzesstelle zählen zu den Werbungskosten die Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte.

Intention des Gesetzgebers des EStG 1988 war es, durch Neuregelung der Absetzbarkeit von Kosten für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte den bis dahin steuerlich begünstigten, aus umweltpolitischer Sicht aber unerwünschten Individualverkehr einzudämmen und die Bevölkerung zum Umsteigen auf öffentliche Verkehrsmittel zu bewegen (VwGH 16.7.1996, 96/14/0002, 0003). Vor diesem Hintergrund wurde § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 geschaffen und ist diese Bestimmung daher so zu verstehen und auszulegen.

Die Kosten der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Arbeitsweg) sind grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 EStG 1988) abgegolten, der allen aktiven Arbeitnehmern unabhängig von den tatsächlichen Kosten zusteht.

Werbungskosten in Form des Pendlerpauschales gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 stehen grundsätzlich nur dann zu, wenn

- entweder der Arbeitsweg eine Entfernung von mindestens 20 Kilometer umfasst (sog. kleines Pendlerpauschale) oder

- die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumindest hinsichtlich des halben Arbeitsweges nicht möglich oder nicht zumutbar ist und der Arbeitsweg mindestens zwei Kilometer beträgt (sog. großes Pendlerpauschale).

In zeitlicher Hinsicht müssen die entsprechenden Verhältnisse im Lohnzahlungszeitraum **überwiegend** (dh. an mehr als der Hälfte der Arbeitstage im Lohnzahlungszeitraum) gegeben sein.

Beträgt die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt, mehr als 20 Kilometer und ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, dann sind die in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b iVm § 124b Z 182 EStG 1988 genannten Pauschbeträge zu berücksichtigen. Danach beträgt das sog. kleine Pendlerpauschale:

ENTFERNUNG	PAUSCHBETRÄGE ab 1.1.2011		
	jährlich	monatlich	täglich
ab 20 km	696,00 €	58,00 €	1,93 €
ab 40 km	1.356,00 €	113,00 €	3,77 €
ab 60 km	2.016,00 €	168,00 €	5,60 €

Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum **überwiegend** die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte **zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar**, dann werden gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c iVm § 124b Z 182 EStG 1988 an Stelle der Pauschbeträge nach lit. b leg. cit. folgende Pauschbeträge (sog. großes Pendlerpauschale) berücksichtigt:

ENTFERNUNG	PAUSCHBETRÄGE ab 1.1.2011		
	jährlich	monatlich	täglich
ab 2 km	372,00 €	31,00 €	1,03 €
ab 20 km	1.476,00 €	123,00 €	4,10 €
ab 40 km	2.568,00 €	214,00 €	7,13 €
ab 60 km	3.672,00 €	306,00 €	10,20 €

Was unter dem Begriff der "Zumutbarkeit" iSd lit. c des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 zu verstehen ist, ist dem Gesetz nicht zu entnehmen. "Unzumutbarkeit" ist jedenfalls (auch und vor allem) anzunehmen, wenn Massenbeförderungsmittel für die Fahrten von der Wohnung zur

Arbeitsstätte entweder gar nicht oder nicht zu den erforderlichen Zeiten zur Verfügung stehen (*Unzumutbarkeit wegen tatsächlicher Unmöglichkeit*, vgl. VwGH 28.10.2008, 2006/15/0319). Die Unzumutbarkeit kann sich außerdem auch aus einer Behinderung ergeben.

Ist die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte solcherart möglich, ist nach den amtlichen Erläuterungen zu § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 (621 BlgNR XVII. GP, 75) die Frage der Zumutbarkeit auf Grund der Fahrtzeiten zu prüfen.

Unzumutbar sind nach den Gesetzesmaterialien jedenfalls im Vergleich zu einem Kfz mehr als drei Mal so lange Fahrtzeiten (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt bzw. bis zum Arbeitsbeginn) mit dem Massenbeförderungsmittel 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 Gesamtfahrtzeit 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 Fahrtzeit aus der Gesamtfahrtzeit (Kfz und Massenbeförderungsmittel) zu errechnen.

Die Benützung von Massenverkehrsmitteln ist demnach auch dann unzumutbar, wenn die Fahrt mit diesen einerseits im Nahbereich 90 Minuten überschreitet und andererseits die Fahrt mit den Massenverkehrsmitteln mehr als drei Mal so lang dauert wie mit dem PKW (vgl. VwGH 24.9.2008, 2006/15/0001; VwGH 28.10.2008, 2006/15/0319; UFS 12.12.2011, RV/0406-F/11, mit zahlreichen Verweisen).

Darüber hinaus hat der Unabhängige Finanzsenat in mehreren Entscheidungen die Auffassung vertreten, dass eine Wegzeit von 90 Minuten in eine Richtung, *unabhängig von der Wegstrecke*, allgemein als Zumutbarkeitsgrenze anzunehmen sei (vgl. ua mit ausführlicher Begründung UFS 11.05.2007, RV/0258-F/07; UFS 23.12.2008, RV/0031-G/08; UFS 24.04.2009, RV/0090 F/09; UFS 14.4.2010, RV/0311-G/08; UFS 24.6.2010, RV/1060-W/10; UFS 19.04.2012, RV/0503-F/10; siehe dazu auch VwGH 28.10.2008, 2006/15/0319; sowie Doralt, EStG<sup>13</sup>, § 16 Tz 107; Wanke, "Großes" Pendlerpauschale, wenn die Fahrt mit Massenverkehrsmitteln mehr als drei Mal so lang wie die Fahrt mit dem Pkw dauert, in: UFS aktuell 2006, Seiten 306 ff; Ryda/Langheinrich, Behandlung der Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sowie zwischen einem an der Arbeitsstätte begründeten Wohn- und dem Familienwohnsitz, FJ 2006, Seiten 271 ff).

In diesem Sinne wurde nunmehr auch die von der Verwaltungspraxis bisher angewandte entfernungsabhängige Zeitstaffel (danach wurde bei einer Fahrtstrecke von unter 20 km eine Zeitdauer von 1,5 Stunden, für eine Fahrtstrecke von 20 bis 40 km eine Zeitdauer von 2 Stunden und bei einer Fahrtstrecke von mehr als 40 km eine Zeitdauer von 2,5 Stunden als Grenze erachtet) wie folgt abgeändert (vgl. LStR 2002, Rz 255, *Unzumutbarkeit wegen langer*

**Anfahrtszeit):**

- Die Benützung des Massenbeförderungsmittels ist jedenfalls zumutbar, wenn die Wegzeit für die einfache Wegstrecke mit dem Massenbeförderungsmittel nicht mehr als 90 Minuten beträgt.
- Die Benützung des Massenbeförderungsmittels ist jedenfalls unzumutbar, wenn die Wegzeit für die einfache Wegstrecke mit dem Massenbeförderungsmittel mehr als 2,5 Stunden beträgt.
- Beträgt die Wegzeit für die einfache Wegstrecke mit dem Massenbeförderungsmittel mehr als 90 Minuten aber nicht mehr als 2,5 Stunden, ist die Benützung des Massenbeförderungsmittels zumutbar, wenn die Wegzeit für die einfache Wegstrecke mit dem Massenbeförderungsmittel höchstens dreimal so lange dauert als die Fahrtzeit mit dem Kfz (vgl. dazu auch Bernold/Mertens, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2012, Seiten 184 und 242 f.).

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 (siehe dazu auch weiter unten). Im Falle des Bestehens einer gleitenden Arbeitszeit berechnet sich die Wegstrecke nach der optimal möglichen Anpassung von Arbeitsbeginn und Arbeitsende an die Ankunfts- bzw. Abfahrtszeit des Verkehrsmittels; dementsprechend bleiben damit zB Wartezeiten zwischen der Ankunft bei der Arbeitsstätte und dem Arbeitsbeginn unberücksichtigt. Liegen Wohnort und Arbeitsstätte innerhalb eines Verkehrsverbundes, wird Unzumutbarkeit infolge langer Reisedauer im Allgemeinen nicht gegeben sein [vgl. Bernold/Mertens, a.a.O., Seiten 184 und 240 ff; Schuch, Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Pendler-Pauschale), in: ÖStZ 1988, Seiten 316 ff].

Die Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels ist im Übrigen auch dann zumutbar, wenn man einen Teil der Wegstrecke zB mit einem eigenen Fahrzeug zurücklegen muss. Nur wenn

dieser Anfahrtsweg (zB mit dem Pkw) mehr als die Hälfte der Gesamtfahrtstrecke beträgt, ist die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels unzumutbar. Einer derartigen Aufteilung der einfachen Fahrtstrecke in Verwendung öffentlicher Verkehrsmittel und privater Verkehrsmittel ist daher vor dem Hintergrund des Gesetzeswortlautes "*der halben Fahrtstrecke*" nicht entgegen zu treten; die *Unterstellung* einer optimalen Kombination von Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel entspricht damit durchaus der Anordnung des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 [vgl. Doralt, EStG<sup>13</sup>, § 16 Tz 108 ff; Bernold/Mertens, a.a.O., Frage 16/12 zu § 16 EStG 1988; Lohnsteuerrichtlinien (LStr) 2002, Rz 257; zur Kombination eines privaten Verkehrsmittels mit Massenbeförderungsmitteln siehe auch VwGH 24.9.2008, 2006/15/0001; VwGH 28.10.2008, 2006/15/0319].

Unter Zugrundelegung der obigen rechtlichen Überlegungen sind im gegenständlichen Fall bezogen auf die Wohnung des Bw. in ye, Z-Gasse yy (bis 1. August 2011) für die Zurücklegung des Arbeitsweges "Wohnung - Arbeitsstätte" ein Fußweg zwischen der Wohnung des Bw. und der Bushaltestelle ye P-Gasse (ca. 120 m, 2 min; alternativ ab ye Bahnhof/Vorplatz, ca. 350 m, 5 min; siehe dazu zB yer Stadtplan unter <http://www.ye.at/ext/stplan/index.html>), weiters eine Busfahrt mit dem Landbus (Linie yz direkt bzw. zx und zy über F Kp) von ye P-Gasse nach D N (nach Routenplaner "ViaMichelin": ca. 10 km; Fahrzeit: 25 min) sowie ein Fußweg (ca. 250 m, 5 min, vgl. dazu zB unter <http://map.search.ch/>) von der Bushaltstelle D N zur Arbeitsstätte des Bw. (Z, R-Straße zz) zu unterstellen.

Im Hinblick auf die Wohnung des Bw. in Gde X, D-Weg xx (ab. 1. August 2011) ist zwischen der Wohnung des Bw. und dem Bahnhof S von einer Fahrt mit dem Pkw (nach Routenplaner "ViaMichelin" - empfohlene Strecke: Entfernung: 3,5 km, Zeit: 9 min), weiters von einer Zugfahrt mit der ÖBB vom Bahnhof S nach Bahnhof ye (26 Tarif km, 28 min mit der S-Bahn), von einer Busfahrt mit dem Landbus (Linie yz direkt bzw. zx und zy über F Kp) von ye Bahnhof (Vorplatz) nach D N (nach Routenplaner "ViaMichelin": ca. 10,5 km; Fahrzeit: 26 min) sowie von einem Fußweg (ca. 250 m, 5 min, vgl. dazu zB unter <http://map.search.ch/>) von der Bushaltstelle D N zur Arbeitsstätte des Bw. (Z, R-Straße zz) auszugehen.

Bezogen auf die Arbeitszeiten des Bw. (laut Auskunft von Seiten der Arbeitgeberin des Bw. gab es Blockzeiten von 9.00 Uhr - 11.30 Uhr sowie von 14.00 Uhr - 16.00 Uhr; im Übrigen konnte die Arbeitszeit nach eigenem Bedarf unter Einhaltung der Gesamtarbeitszeit eingeteilt werden; vgl. die diesbezüglichen Ausführungen in der zusätzlichen Bescheidbegründung zur gegenständlichen Berufungsvorentscheidung) war im konkreten Fall von folgendem Arbeitsweg des Bw. (Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung) bzw. von folgenden Abfahrts- und Ankunftszeiten (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt) auszugehen [vgl. die Kursbücher des Verkehrsverbundes Vorarlberg, Fahrplan 11 (gültig vom 12. Dezember 2010 bis

10. Dezember 2011) sowie Fahrplan 12 (gültig vom 11. Dezember 2011 bis 8. Dezember 2012); siehe auch unter <http://www.vmobil.at/>]:

ye, Z-Gasse yy:

**Hinfahrt: zB**

- Fußweg (ca. 5 min) von der Wohnung zur Bushaltestelle ye Bahnhof ab ca. 6.33 Uhr, Wartezeit (2 min), Landbus (Linie zx) ye Bahnhof (Vorplatz) ab 6.40 Uhr/F Kp an 7.05 Uhr, Umsteigezeit, Landbus (Linie zy) F Kp ab 7.12 Uhr/D N an 7.21 Uhr, Fußweg (ca. 5 min) zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte an 7.26 Uhr;
- Fußweg (ca. 2 min) von der Wohnung zur Bushaltestelle ye P-Gasse ab ca. 7.22 Uhr, Wartezeit (2 min), Landbus (Linie yz) ye P-Gasse ab 7.26 Uhr/D N an 7.51 Uhr, Fußweg (ca. 5 min) zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte an 7.56 Uhr;
- Fußweg (ca. 5 min) von der Wohnung zur Bushaltestelle ye Bahnhof ab ca. 7.33 Uhr, Wartezeit (2 min), Landbus (Linie zx) ye Bahnhof (Vorplatz) ab 7.40 Uhr/F Kp an 8.05 Uhr, Umsteigezeit, Landbus (Linie zy) F Kp ab 8.12 Uhr/D N an 8.21 Uhr, Fußweg (ca. 5 min) zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte an 8.26 Uhr;
- Fußweg (ca. 2 min) von der Wohnung zur Bushaltestelle ye P-Gasse ab ca. 8.22 Uhr, Wartezeit (2 min), Landbus (Linie yz) ye P-Gasse ab 8.26 Uhr/D N an 8.51 Uhr, Fußweg (ca. 5 min) zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte an 8.56 Uhr.

**Rückfahrt: zB**

- Gehweg (ca. 2 min) von der Arbeitsstätte zur Bushaltestelle D N ab ca. 16.28 Uhr, Wartezeit (2 min), Landbus (Linie zy) D N ab 16.32 Uhr/F Kp an 16.43 Uhr, Umsteigezeit, Landbus (Linie zx) F Kp ab 16.51 Uhr/ye Bahnhof (Vorplatz) an 17.18 Uhr, Fußweg (ca. 5 min) von der Bushaltestelle ye Bahnhof (Vorplatz) zur Wohnung, Wohnung an 17.23 Uhr;
- Gehweg (ca. 5 min) von der Arbeitsstätte zur Bushaltestelle D N ab ca. 16.55 Uhr, Wartezeit (2 min), Landbus (Linie yz) D N ab 17.02 Uhr/ye P-Gasse an 17.23 Uhr, Fußweg (ca. 2 min) von der Bushaltestelle ye P-Gasse zur Wohnung, Wohnung an 17.25 Uhr;
- Gehweg (ca. 2 min) von der Arbeitsstätte zur Bushaltestelle D N ab ca. 17.28 Uhr, Wartezeit (2 min), Landbus (Linie zy) D N ab 17.32 Uhr/F Kp an 17.43 Uhr, Umsteigezeit, Landbus (Linie zx) F Kp ab 17.51 Uhr/ye Bahnhof (Vorplatz) an 18.18 Uhr, Fußweg (ca. 5 min) von der Bushaltestelle ye Bahnhof (Vorplatz) zur Wohnung, Wohnung an 18.23 Uhr;
- Gehweg (ca. 5 min) von der Arbeitsstätte zur Bushaltestelle D N ab ca. 17.55 Uhr, Wartezeit (2 min), Landbus (Linie yz) D N ab 18.02 Uhr/ye P-Gasse an 18.23 Uhr, Fußweg (ca. 2 min) von der Bushaltestelle ye P-Gasse zur Wohnung, Wohnung an 18.25 Uhr.

Gde X, D-Weg xx:

**Hinfahrt: zB**

- Privat-Pkw (ca. 9 min) Wohnung ab ca. 6.04 Uhr/Bahnhof S an ca. 6.13 Uhr, Park- bzw. Wartezeit (ca. 5 min), ÖBB-Rex Bahnhof S ab 6.18 Uhr/Bahnhof ye an 6.38 Uhr, Umsteigezeit, Landbus (Linie zx)

ye Bahnhof (Vorplatz) ab 6.40 Uhr/F Kp an 7.05 Uhr, Umsteigezeit, Landbus (Linie zy) F Kp ab 7.12 Uhr/D N an 7.21 Uhr, Fußweg (ca. 5 min) zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte an 7.26 Uhr;

- Privat-Pkw (ca. 9 min) Wohnung ab ca. 6.37 Uhr/Bahnhof S an ca. 6.46 Uhr, Park- bzw. Wartezeit (ca. 5 min), ÖBB-Rex Bahnhof S ab 6.51 Uhr/Bahnhof ye an 7.09 Uhr, Umsteigezeit, Landbus (Linie yz) ye Bahnhof (Vorplatz) ab 7.25 Uhr/D N an 7.51 Uhr, Fußweg (ca. 5 min) zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte an 7.56 Uhr;
- Privat-Pkw (ca. 9 min) Wohnung ab ca. 6.59 Uhr/Bahnhof S an ca. 7.08 Uhr, Park- bzw. Wartezeit (ca. 5 min), ÖBB-Rex Bahnhof S ab 7.13 Uhr/Bahnhof ye an 7.33 Uhr, Umsteigezeit, Landbus (Linie zx) ye Bahnhof (Vorplatz) ab 7.40 Uhr/F Kp an 8.05 Uhr, Umsteigezeit, Landbus (Linie zy) F Kp ab 8.12 Uhr/D N an 8.21 Uhr, Fußweg (ca. 5 min) zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte an 8.26 Uhr;
- Privat-Pkw (ca. 9 min) Wohnung ab ca. 7.41 Uhr/Bahnhof S an ca. 7.50 Uhr, Park- bzw. Wartezeit (ca. 5 min), ÖBB-EN Bahnhof S ab 7.55 Uhr/Bahnhof ye an 8.13 Uhr, Umsteigezeit, Landbus (Linie yz) ye Bahnhof (Vorplatz) ab 8.25 Uhr/D N an 8.51 Uhr, Fußweg (ca. 5 min) zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte an 8.56 Uhr.

#### **Rückfahrt: zB**

- Gehweg (ca. 2 min) von der Arbeitsstätte zur Bushaltestelle D N ab ca. 16.28 Uhr, Wartezeit (2 min), Landbus (Linie zy) D N ab 16.32 Uhr/F Kp an 16.43 Uhr, Umsteigezeit, Landbus (Linie zx) F Kp ab 16.51 Uhr/ye Bahnhof (Vorplatz) an 17.18 Uhr, Umsteigezeit, ÖBB-Rex Bahnhof ye ab 17.21 Uhr/Bahnhof S an 17.42 Uhr, Umsteigezeit (5 min), Privat-Pkw (ca. 9 min) Bahnhof S ab ca. 17.47 Uhr/Wohnung an ca. 17.56 Uhr;
- Gehweg (ca. 2 min) von der Arbeitsstätte zur Bushaltestelle D N ab ca. 16.55 Uhr, Wartezeit (2 min), Landbus (Linie yz) D N ab 17.02 Uhr/ye Bahnhof (Vorplatz) an 17.24 Uhr, Umsteigezeit, ÖBB-Regionalzug Bahnhof ye ab 17.30 Uhr/Bahnhof S an 18.00 Uhr, Umsteigezeit (5 min), Privat-Pkw (ca. 9 min) Bahnhof S ab ca. 18.05 Uhr/Wohnung an ca. 18.14 Uhr;
- Gehweg (ca. 2 min) von der Arbeitsstätte zur Bushaltestelle D N ab ca. 17.28 Uhr, Wartezeit (2 min), Landbus (Linie zy) D N ab 17.32 Uhr/F Kp an 17.43 Uhr, Umsteigezeit, Landbus (Linie zx) F Kp ab 17.51 Uhr/ye Bahnhof (Vorplatz) an 18.18 Uhr, Umsteigezeit, ÖBB-Rex Bahnhof ye ab 18.21 Uhr/Bahnhof S an 18.42 Uhr, Umsteigezeit (5 min), Privat-Pkw (ca. 9 min) Bahnhof S ab ca. 18.47 Uhr/Wohnung an ca. 18.56 Uhr;
- Gehweg (ca. 2 min) von der Arbeitsstätte zur Bushaltestelle D N ab ca. 17.55 Uhr, Wartezeit (2 min), Landbus (Linie yz) D N ab 18.02 Uhr/ye Bahnhof (Vorplatz) an 18.24 Uhr, Umsteigezeit, ÖBB-Regionalzug Bahnhof ye ab 18.30 Uhr/Bahnhof S an 19.00 Uhr, Umsteigezeit (5 min), Privat-Pkw (ca. 9 min) Bahnhof S ab ca. 19.05 Uhr/Wohnung an ca. 19.14 Uhr.

Angesichts dieser beispielhaft aufgezeigten Verkehrsverbindungen (Taktverkehr zwischen den Bahnhöfen S und ye bzw. zwischen ye Bahnhof/Vorplatz und D N) und dem Umstand, dass der Bw. gleitende Arbeitszeit hatte, gelangte der Unabhängige Finanzsenat zur Überzeugung,

dass dem Bw. im streitgegenständlichen Zeitraum **überwiegend** (an mehr als der Hälfte ihrer Arbeitstage) auf weit mehr als dem halben Arbeitsweg zur erforderlichen Zeit ein öffentliches Verkehrsmittel zur Verfügung stand und damit im konkreten Fall Unzumutbarkeit der Benützung von Massenverkehrsmitteln wegen tatsächlicher Unmöglichkeit nicht vorliegt.

Dem durch das Schreiben der Arbeitgeberin des Bw. bestätigten Vorbringen, wonach die Arbeitszeiten des Bw. auf Grund des vielfältigen Einsatzgebietes (Kundenbesuche, Meetings, Schnittstellen zu anderen Abteilungen und Werken) sehr unregelmäßig seien und daher nicht von den üblichen Blockzeiten (8.30 Uhr - 11.30 Uhr und 14.00 Uhr - 16.00 Uhr) ausgegangen werden könne, der Bw. gezwungen sei, auf das tägliche Geschäft und die Kunden Rücksicht zu nehmen, es ihm deshalb nicht möglich sei, seinen Arbeitsweg mit den öffentlichen Verkehrsmitteln und den aktuellen Fahrplänen zu bewältigen und auf Grund der wirtschaftlichen Lage die Arbeitszeit für das Jahr 2012 von 42,24 Stunden auf 44,00 Stunden angehoben worden sei, was auch zu längeren Arbeitszeiten führe, ist zu entgegnen, dass damit allein schon auf Grund des Überwiegensgrundsatzes nichts gewonnen ist. Notwendig wäre die Feststellung gewesen, dass an mehr als der Hälfte der Arbeitstage tatsächlich die Arbeitszeit so geartet war, dass die Benützung des Massenbeförderungsmittels zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht möglich, somit nicht zumutbar war. Gegenständlich wurde vom Bw. jedoch nicht konkret nachgewiesen, dass ihm überwiegend die Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel bei der An- bzw. Heimfahrt unmöglich gewesen wäre.

Vollständigkeitshalber war auch zu berücksichtigen, dass dem Bw. auf der Strecke "S Bahnhof - Z Bahnhof und retour" alternativ auch entsprechende Bahnverbindungen über B bzw. entsprechende Bahn- bzw. Busverbindungen über T zur Verfügung gestanden wären.

An dieser Stelle wird nochmals darauf hingewiesen, dass der Gesetzgeber des EStG 1988 grundsätzlich für Fahrten des Dienstnehmers zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nicht den Individualverkehr und die Benützung eines Kfz, sondern die Benützung eines Massenbeförderungsmittels steuerlich berücksichtigt wissen will.

Die Gewährung des sog. großen Pendlerpauschales ist im Übrigen ausschließlich nach objektiven Kriterien der Benützungsmöglichkeit des öffentlichen Verkehrsmittels zu beurteilen (vgl. dazu beispielsweise auch UFS 31.8.2005, RV/0047-F/04; UFS 23.3.2010, RV/0404-F/09).

Die Prüfung, ob Unzumutbarkeit wegen Behinderung vorliegt, erübrigt sich gegenständlich, da der Bw. laut Aktenlage nicht behindert ist und Derartiges auch nicht behauptet hat.

Zur Frage, ob gegenständlich von Unmöglichkeit wegen langer Anfahrtszeit auszugehen ist oder nicht, ist Folgendes zu sagen:

Da im vorliegenden Fall die Gesamtwegzeit (unter Einschluss von Park-, Umsteige- bzw. Wartezeiten während der Fahrt) bei kombinierter Benützung privater und öffentlicher Verkehrsmittel-

tel für die einfache Strecke - wie oben dargelegt - einerseits im Hinblick auf die Wohnung in ye maximal 53 Minuten und hinsichtlich der Wohnung in X maximal 88 Minuten beträgt, kann, von einer auf Grund langer Wegzeit verwirklichten "Unzumutbarkeit" der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel nicht ausgegangen werden, zumal diese weder 90 Minuten überschreitet noch mehr als drei Mal so lang ist wie jene mit dem Pkw [mittels Routenplaner "ViaMichelin" (empfohlene Strecke) ermittelt sich als maßgebliche Vergleichsgröße eine (einfache) Fahrt- dauer mit dem Pkw von 20 Minuten (Wohnort ye) bzw. von 32 Minuten (Wohnort X)].

Angesichts dieser Ausführungen kann im Berufungsfall von der Erfüllung des Tatbestandes "Unzumutbarkeit", den der Gesetzgeber für die Zuerkennung des "großen" Pendlerpauschales voraussetzt, keine Rede sein und war daher - gerade auch im Sinne einer gleichmäßigen Besteuerung aller Steuerpflichtigen - der Vorgehensweise des Finanzamtes zuzustimmen (Wohnung ye: keine Anerkennung einer Pendlerpauschale für die ersten sieben Monate, zumal auch das sog. kleine Pendlerpauschale mangels Vorliegen einer einfachen Arbeitswegentfernung von mindestens 20 Kilometer nicht gewährt werden konnte; Wohnung X: Berücksichtigung des sog. kleinen Pendlerpauschales für eine einfache Fahrtstrecke ab 40 km für fünf Monate in Höhe von **565,00 €**).

Gesamthaft war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 13. September 2012