



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die am 24. April 2012 elektronisch eingelangte Berufung der Bw., Gde X, A-Straße xx, gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 16. April 2012 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2011 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (in der Folge kurz: Bw.) bezog im Berufungsjahr nichtselbständige Einkünfte bei der Fa. T-AG, in Gd Y, Z-Straße yy. Ihr Wohnsitz befand sich im Berufungsjahr unstrittig in Gde X, A-Straße xx.

Mit ihrer am 20. März 2012 beim Finanzamt eingelangten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2011 begehrte die Bw. ua. unter dem Titel "Pendlerpauschale - tatsächlich zustehender Betrag" (Kz 718) die Berücksichtigung von 1.476,00 € [jährlicher Pauschbetrag (sog. großes Pendlerpauschale) gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 für eine einfache Fahrtstrecke ab 20 km] als Werbungskosten.

Mit Bescheid vom 16. April 2012 wurde die Bw. zur Einkommensteuer 2011 veranlagt; dabei berücksichtigte das Finanzamt das sog. kleine Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988 für eine einfache Fahrtstrecke ab 20 km in Höhe von 696,00 € und führte dazu begründend aus, dass der Bw. bei bestmöglicher Kombination von Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel ("Park and Ride") an den überwiegenden Arbeitstagen die Benützung

eines öffentlichen Verkehrsmittels auf der Strecke Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung durchaus möglich und zumutbar sei.

Dagegen erhob die Bw. Berufung (elektronisch eingelangt am 24. April 2012), beantragte erneut die Berücksichtigung der Pendlerpauschale iHv 1.476,00 € und erklärte, dass auf Grund ihrer Tätigkeit (Sekretärin der Geschäftsleitung) eine variable Arbeitszeit vorausgesetzt werde, die mit öffentlichen Verkehrsmitteln nicht bewerkstelligbar sei (zB Arbeitsbeginn 7.00 Uhr - mit Bus und Bahn sei ein Arbeitsbeginn erst ab 7.45 Uhr möglich).

Im Rahmen eines entsprechenden Vorhalteverfahrens [vgl. das Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 25. April 2012, wonach die Bw. ersucht wurde, bekanntzugeben, wie viele Kilometer ihr einfacher Arbeitsweg (Wohnort-Adresse Arbeitsplatz) im Jahr 2011 betragen und um wie viel Uhr sie überwiegend (= an mehr als der Hälfte der Arbeitstage) ihren täglichen Dienst begonnen bzw. beendet habe, und weiters eine Bestätigung ihrer Arbeitgeberin darüber vorzulegen, ob sie fixe Arbeitszeiten oder Gleitzeitmöglichkeit (Blockzeit, Rahmenzeit) gehabt habe] führte die Bw. mit Schreiben vom 8. Mai 2012 aus, dass der einfache Arbeitsweg mit dem Auto 35 km betrage und dies einen Zeitaufwand von 25 Minuten bedeute. Wie dem beigelegten Schreiben ihrer Arbeitgeberin entnommen werden könne, betrage die Wegzeit für die einfache Wegstrecke mit einem öffentlichen Verkehrsmittel mehr als 90 Minuten, also mehr als dreimal so lange als die Fahrzeit mit dem Auto.

Mit Schreiben vom 8. Mai 2012 samt Anhang (ÖBB Fahrplan, Busfahrplan, Auflistung frühester Verbindung) bestätigte die Arbeitgeberin der Bw., dass das Unternehmen generell gleitende Arbeitszeit habe (Blockzeit von 9.00 Uhr bis 16.30 Uhr, Rahmenzeit von 7.00 Uhr bis 18.30 Uhr). Außerdem gab sie an, dass die Bw. schon seit Jahren als Assistentin des geschäftsführenden Direktors arbeite, was sehr flexible Arbeitszeiten auch außerhalb der Rahmenzeit bedinge. Der einfache Arbeitsweg von X nach Y (Wohnortadresse - Arbeitsplatz) mit öffentlichen Verkehrsmitteln würde täglich einen Zeitaufwand von ca. 2 Stunden in Anspruch nehmen, wobei der Zeitaufwand mit dem Auto lediglich 25 Minuten betrage.

Nach Abweisung der gegenständlichen Berufung mit Einkommensteuerbescheid 2011 (Berufungsvorentscheidung gemäß § 276 BAO) vom 13. August 2012 [auf die zusätzliche Bescheidebegründung (Verf67) wird an dieser Stelle verwiesen] beantragte die Bw. mit Schreiben vom 29. August 2012, die gegenständliche Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen, und brachte in Erwiderung auf diese Berufungsvorentscheidung und unter Vorlage der Bestätigung ihrer Arbeitgeberin vom 23. August 2012 samt einem Busfahrplan (L-Bus Linie 11) im Wesentlichen noch Nachstehendes vor:

*"1. Die Wegstrecke 'X, A-Straße xx (**und nicht** AS-Straße xx) - Bahnhof X" beträgt korrekterweise 1 km und nicht 850 m und entspricht einem Zeitaufwand von 20 Gehminuten. Die in Ihrer Bescheidbe-*

gründung angegebenen 2 Minuten entsprechen keineswegs der Tatsache, da selbst bei günstigsten Voraussetzungen (Verkehr, Parkplatz, welche nur wenige vorhanden sind) mindestens ein Zeitaufwand von 5 Minuten anzurechnen wäre. Generell darf die Sinnhaftigkeit dieser Vorgangsweise in Frage gestellt werden. Die Ankunft bei der Haltestelle Y, S muss von 6.51 Uhr auf 7.01 Uhr korrigiert werden. Es hat den Anschein, dass in der Bescheidbegründung mit allen Mitteln versucht wird, die 90 Minuten-Grenze zu unterschreiten. Bei einer objektiven Betrachtungsweise ist die Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln NICHT zumutbar.

2. Wie Ihnen bereits durch das Personalbüro meiner Firma vermittelt wurde, zählen zu meinem Aufgabengebiet unter anderem auch Kundenbesuche, Behördengänge, die nur mittels Pkw bewältigt werden können. Eine Einschränkung dieser Mobilität würde meinen Arbeitsplatz gefährden."

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

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung erwogen:

Uneinigkeit besteht im konkreten Fall allein darüber, ob - wie das Finanzamt meint - das sog. kleine Pendlerpauschale für eine einfache Fahrtstrecke ab 20 km oder - wie die Bw. glaubt - das sog. große Pendlerpauschale für eine einfache Fahrtstrecke ab 20 km zu berücksichtigen ist.

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

<i>ab 2 km</i>	<i>372,00 €</i>	<i>31,00 €</i>	<i>1,03 €</i>
<i>ab 20 km</i>	1.476,00 €	123,00 €	4,10 €
<i>ab 40 km</i>	<i>2.568,00 €</i>	<i>214,00 €</i>	<i>7,13 €</i>
<i>ab 60 km</i>	<i>3.672,00 €</i>	<i>306,00 €</i>	<i>10,20 €</i>

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 Fahrtdauer 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 Fahrtdauer 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, EStG¹³, § 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 Tarifikilometern 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 Anschlüssen) 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 Arbeits-

stätte 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, EStG¹³, § 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 für die Zurücklegung des Arbeitsweges "Wohnung - Arbeitsstätte" eine Fahrt mit dem (Privat-) Pkw zwischen der Wohnung der Bw. (X, A-Straße xx) und dem Bahnhof X (nach Routenplaner "ViaMichelin": 1 km, 2 min), weiters Zugfahrten mit der ÖBB vom Bahnhof X nach Bahnhof Z (16 Tarif km, 18 min mit dem Regionalzug) bzw. vom Bahnhof Z nach Bahnhof YX (16 Tarif km, 21 min mit dem Regionalzug), eine Fahrt (nach Routenplaner "ViaMichelin": 4 km; Fahrzeit ca. 10 min) mit dem L-Bus (Linien-abbzwaa) vom Bahnhof XY nach Y S sowie ein Fußweg (nach Routenplaner "ViaMichelin" - zu Fuß: 0,5 km, 6 min) von der Bushaltestelle Y S zur Arbeitsstätte der Bw. (Y, Z-Straße yy) zu unterstellen.

Bezogen auf die Arbeitszeiten der Bw. (lt. Bestätigung der Arbeitgeberin vom 8 Mai 2012 hat die Bw. generell gleitende Arbeitszeit bei einer Blockzeit von 9.00 Uhr bis 16.30 Uhr und einer Rahmenzeit von 7.00 Uhr bis 18.30 Uhr; das Ersuchen des Finanzamtes, konkret bekanntzugeben, um wie viel Uhr sie überwiegend ihren täglichen Dienst begonnen bzw. beendet habe, blieb im Übrigen unbeantwortet) war im konkreten Fall von folgendem Arbeitsweg der Bw. (Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung) bzw. von folgenden Abfahrts- und Ankunftszeiten (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt und bei der Arbeitsstätte) 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/> sowie unter <http://fahrplan.oebb.at/bin/query.exe/dn>]:

Hinfahrt: zB

- Pkw (ca. 2 min) von der Wohnung zum Bahnhof X ab ca. 5.05 Uhr, Park-, Umsteige- bzw. Wartezeit (5 min), ÖBB-Regionalzug Bahnhof X ab 5.12 Uhr/Bahnhof Z an 5.30 Uhr, Umsteigezeit, ÖBB-Regionalzug Bahnhof Z ab 5.33 Uhr/Bahnhof YX an 5.51 Uhr, Übergang (1 min), L-Bus (Linie-ab) XY Bahnhof ab 6.00 Uhr/Y S an 6.10 Uhr, Fußweg (ca. 6 min) zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte an 6.16 Uhr;

- Pkw (ca. 2 min) von der Wohnung zum Bahnhof X ab ca. 6.05 Uhr, Park-, Umsteige- bzw. Wartezeit (5 min), ÖBB-Regionalzug Bahnhof X ab 6.12 Uhr/Bahnhof Z an 6.30 Uhr, Umsteigezeit, ÖBB-Regionalzug Bahnhof Z ab 6.34 Uhr/Bahnhof YX an 6.52 Uhr, Übergang (1 min), L-Busse (Linien-aa,ab) XY Bahnhof ab 6.53 Uhr/Y S an 7.01 Uhr, Fußweg (ca. 6 min) zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte an 7.07 Uhr;

- Pkw (ca. 2 min) von der Wohnung zum Bahnhof X ab ca. 6.35 Uhr, Park-, Umsteige- bzw. Wartezeit (5 min), ÖBB-Regionalzug Bahnhof X ab 6.42 Uhr/Bahnhof Z an 7.00 Uhr, Umsteige- bzw. Wartezeit, ÖBB-Regionalzug Bahnhof Z ab 7.14 Uhr/Bahnhof YX an 7.32 Uhr, Übergang (1 min), L-Bus (Linie-ab) XY Bahnhof ab 7.40 Uhr/Y S an 7.50 Uhr, Fußweg (ca. 6 min) zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte an 7.56 Uhr; oder

- Pkw (ca. 2 min) von der Wohnung zum Bahnhof X ab ca. 7.05 Uhr, Park-, Umsteige- bzw. Wartezeit (5 min), ÖBB-Regionalzug Bahnhof X ab 7.12 Uhr/Bahnhof Z an 7.30 Uhr, Umsteige- bzw. Wartezeit, ÖBB-Regionalzug Bahnhof Z ab 7.49 Uhr/Bahnhof YX an 8.08 Uhr, Übergang (1 min), L-Bus (Linie-ab) XY Bahnhof ab 8.10 Uhr/Y S an 8.20 Uhr, Fußweg (ca. 6 min) zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte an 8.26 Uhr.

Rückfahrt: zB

- Gehweg (ca. 6 min) von der Arbeitsstätte zur Bushaltestelle Y S ab ca. 16.42 Uhr, Wartezeit (2 min), L-Bus (Linie-aa) ab 16.50 Uhr/XY Bahnhof an 17.02 Uhr, Übergang (1 min), ÖBB-Regionalzug Bahnhof YX ab 17.07 Uhr/Bahnhof Z an 17.26 Uhr, Umsteigezeit, ÖBB-Regionalzug Bahnhof Z ab 17.30 Uhr/Bahnhof X an 17.47 Uhr, Umsteigezeit (ca. 5 min), Pkw (ca. 2 min) vom Bahnhof X zur Wohnung, Wohnung an 17.54 Uhr;

- Gehweg (ca. 6 min) von der Arbeitsstätte zur Bushaltestelle Y S ab ca. 17.12 Uhr, Wartezeit (2 min), L-Bus (Linie-aa) ab 17.20 Uhr/XY Bahnhof an 17.32 Uhr, Übergang (1 min), ÖBB-Regionalzug Bahnhof YX ab 17.37 Uhr/Bahnhof Z an 17.56 Uhr, Umsteigezeit, ÖBB-Regionalzug Bahnhof Z ab 18.00 Uhr/Bahnhof X an 18.17 Uhr, Umsteigezeit (ca. 5 min), Pkw (ca. 2 min) vom Bahnhof X zur Wohnung, Wohnung an 18.24 Uhr;

- Gehweg (ca. 6 min) von der Arbeitsstätte zur Bushaltestelle Y S ab ca. 17.42 Uhr, Wartezeit (2 min), L-Bus (Linie-aa) ab 17.50 Uhr/XY Bahnhof an 18.02 Uhr, Übergang (1 min), ÖBB-Regionalzug Bahnhof YX ab 18.07 Uhr/Bahnhof Z an 18.26 Uhr, Umsteigezeit, ÖBB-Regionalzug Bahnhof Z ab

18.30 Uhr/Bahnhof X an 18.47 Uhr, Umsteigezeit (ca. 5 min), Pkw (ca. 2 min) vom Bahnhof X zur Wohnung, Wohnung an 18.54 Uhr; oder

- Gehweg (ca. 6 min) von der Arbeitsstätte zur Bushaltestelle Y S ab ca. 18.25 Uhr, Wartezeit (2 min), L-Bus (Linie-ab) ab 18.33 Uhr/XY Bahnhof an 18.48 Uhr, Übergang (1 min), ÖBB-Regionalzug Bahnhof YX ab 19.07 Uhr/Bahnhof Z an 19.26 Uhr, Umsteigezeit, ÖBB-Regionalzug Bahnhof Z ab 19.30 Uhr/Bahnhof X an 19.47 Uhr, Umsteigezeit (ca. 5 min), Pkw (ca. 2 min) vom Bahnhof X zur Wohnung, Wohnung an 19.54 Uhr.

Angesichts dieser Verkehrsverbindungen und gerade auch auf Grund des Umstandes, dass die Bw. gleitende Arbeitszeit hatte, gelangte der Unabhängige Finanzsenat zur Überzeugung, dass der 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 Vorbringen der Bw., wonach ihre Tätigkeit sehr flexible Arbeitszeiten auch außerhalb der Rahmenzeit voraussetze, 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 ihrer Arbeitstage tatsächlich die Arbeitszeit so geartet war, dass die Benützung des Massenbeförderungsmittels zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht möglich, somit nicht zumutbar war. Gegenständlich konnte von der Bw. jedoch nicht entsprechend nachgewiesen werden, dass ihr überwiegend die Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels bei der An- bzw. Heimfahrt unmöglich gewesen wäre. Im Übrigen standen der Bw. - wie vom Finanzamt bereits in der gegenständlichen Berufungsvorentscheidung vom 13. August 2012 ausgeführt wurde - durchaus auch außerhalb der Rahmenarbeitszeit entsprechende öffentliche Verkehrsmittel zur Verfügung.

Zum Einwand, wonach zum Aufgabengebiet der Bw. ua. auch Kundenbesuche bzw. Behördengänge gehörten, die nur mittels Pkw bewältigt werden könnten, ist zu sagen, dass eine derartige Auslegung des Begriffes der Unzumutbarkeit nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates dem Gesetz nicht entnommen werden kann. Die Gewährung des sog. großen Pendlerpauschales ist ausschließlich nach objektiven Kriterien der Benützungsmöglichkeit des öffentlichen Verkehrsmittels zu beurteilen. 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 Prüfung, ob Unzumutbarkeit wegen Behinderung vorliegt, erübrigt sich gegenständlich, da die 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:

Bezogen auf die oben dargestellte Rechtslage bzw. auf die der einheitlichen Verwaltungsübung dienenden Verwaltungspraxis kann im konkreten Fall - entsprechend der obigen Darstellung des Arbeitsweges der Bw. bzw. der oben angegebenen Abfahrts- und Ankunftszeiten (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt) - nicht davon gesprochen werden, dass die Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels im fraglichen Zeitraum überwiegend bzw. an mehr als der Hälfte der Arbeitstage unzumutbar gewesen wäre. Die Wegzeit für die einfache Wegstrecke mit dem Massenbeförderungsmittel bzw. bei kombinierter Benutzung öffentlicher und privater Verkehrsmittel liegt gegenständlich jedenfalls (überwiegend) unter 90 Minuten.

Angesichts dieser Ausführungen kann im Berufungsfall von der Erfüllung des Tatbestandes "Unzumutbarkeit", den der Gesetzgeber für die Zuerkennung des sog. großen Pendlerpauschales voraussetzt, keine Rede sein, war daher - gerade auch im Sinne einer gleichmäßigen Besteuerung aller Steuerpflichtigen - der Vorgehensweise des Finanzamtes (Berücksichtigung des sog. kleinen Pendlerpauschales für eine einfache Fahrtstrecke ab 20 km) zuzustimmen und folgedessen dem Berufsbegehren ein Erfolg zu versagen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 16. Jänner 2013