



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Gde X, X-Straße xx, gegen den Bescheid des Finanzamtes F vom 15. November 2010 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2009 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird im Umfang der Berufungsvorentscheidung abgeändert. Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe wird auf die Berufungsvorentscheidung vom 10. Dezember 2010 verwiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge kurz: Bw.) bezog im Berufungsjahr nichtselbständige Einkünfte als Werkzeugmacher bei der Fa. R AG in Gd Y, B-Weg yy. Sein Wohnsitz befand sich im Berufungsjahr lt. einer Abfrage aus dem Zentralen Melderegister bis einschließlich 7. September in Ge N, He-Straße nn, sowie ab 8. September in G Z, H-Straße zz.

Mit seiner am 24. September 2010 beim Finanzamt F elektronisch eingelangten Einkommensteuererklärung 2009 beehrte der Bw. ua. unter dem Titel "Pendlerpauschale - (Kennzahl 718)" die Berücksichtigung von 1.691,00 € [= Pauschbetrag (sog. großes Pendlerpauschale) für eine einfache Fahrtstrecke von 20 bis 40 km für acht Monate in Höhe von 904,00 € + Pauschbetrag (sog. großes Pendlerpauschale) für eine einfache Fahrtstrecke von 40 bis 60 km für vier Monate in Höhe von 787,00 €] als Werbungskosten.

Nach einem entsprechenden Vorhalteverfahren [vgl. das Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 4. Oktober 2010, wonach der Bw. ua. hinsichtlich des beantragten Pendlerpauschales

ersucht wurde, bekannt zu geben, wie viel Kilometer der einfache Arbeitsweg habe und um wie viel Uhr er überwiegend (= an mehr als der Hälfte der Arbeitstage) seinen täglichen Dienstbeginn bzw. Dienstende habe und ob er Gleitzeit oder fixe Arbeitszeiten habe] wurde der Bw. mit Bescheid vom 15. November 2010 zur Einkommensteuer 2009 veranlagt; dabei ließ das Finanzamt ua. das beantragte Pendlerpauschale unberücksichtigt, weil der Bw. trotz Aufforderung die noch benötigten Unterlagen nicht beigebracht habe.

Mit dem vom Finanzamt als Berufung gewerteten Schriftsatz vom 15. November 2010 führte der Bw. in der Folge aus, dass er gleitende Arbeitszeit mit einzuhaltenden Blockzeiten von 9.00 Uhr bis 12.00 Uhr sowie von 14.00 Uhr bis 16.00 Uhr habe. Sein Arbeitsweg habe vom 1. Jänner 2009 bis 7. September 2009 25 km und vom 8. September 2009 bis 31. Dezember 2009 43 km betragen.

Nach einem weiteren Vorhalteverfahren (vgl. das Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 17. November 2010 sowie die diesbezügliche Vorhaltsbeantwortung des Bw. vom 25. November 2010) änderte das Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung vom 10. Dezember 2010 (auf die zusätzliche Bescheidbegründung vom 25. November 2010 wird an dieser Stelle verwiesen) den angefochtenen Bescheid insoweit, als im Hinblick auf die beiden Kinder des Bw. ein Unterhaltsabsetzbetrag im Betrage von 876,00 € und außerdem das sog. kleine Pendlerpauschale mit einem Jahresbetrag von 834,00 € [= Pauschbetrag für eine einfache Fahrtstrecke von 20 bis 40 km für acht Monate in Höhe von 420,00 € + Pauschbetrag für eine einfache Fahrtstrecke von 40 bis 60 km für vier Monate in Höhe von 414,00 €] als Werbungskosten Berücksichtigung fand.

Mit Schriftsatz vom 4. Jänner 2011 beantragte der Bw., die gegenständliche Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen; dadurch galt die Berufung wiederum als unerledigt. In diesem Vorlageantrag begehrte der Bw. die Anerkennung des beantragten großen Pendlerpauschales und brachte unter Vorlage seiner Zeitrapporte für die Monate Jänner 2009 bis Dezember 2009 vor, dass die bestehende Blockzeit von 9.00 Uhr bis Ende 16.00 Uhr nichts über die tatsächlich verrichtete Arbeitszeit aussage. Sein Arbeitsbeginn sei sehr unterschiedlich und überwiegend um die Zeit von 6.00 Uhr. Da zu diesem Zeitpunkt kein öffentliches Verkehrsmittel in Anspruch genommen werden könne, beantrage er die Zuerkennung des großen Pendlerpauschales.

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

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung erwogen:

Uneinigkeit besteht im konkreten Fall darüber, ob das sog. kleine Pendlerpauschale nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988 oder das sog. große Pendlerpauschale nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 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 146 lit. b EStG 1988 genannten Pauschbeträge zu berücksichtigen. Danach beträgt das sog. kleine Pendlerpauschale:

<i>ENTFERNUNG</i>	<i>PAUSCHBETRÄGE ab 1.7.2008</i>		
	<i>jährlich</i>	<i>monatlich</i>	<i>täglich</i>
<i>ab 20 km</i>	<i>630,00 €</i>	<i>52,50 €</i>	<i>1,75 €</i>
<i>ab 40 km</i>	<i>1.242,00 €</i>	<i>103,50 €</i>	<i>3,45 €</i>
<i>ab 60 km</i>	<i>1.857,00 €</i>	<i>154,75 €</i>	<i>5,16 €</i>

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 146 lit. b EStG 1988 an Stelle der Pauschbeträge nach lit. b leg. cit. folgende Pauschbeträge (sog. großes Pendlerpauschale) berücksichtigt:

<i>ENTFERNUNG</i>	<i>PAUSCHBETRÄGE ab 1.7.2008</i>		
	<i>jährlich</i>	<i>monatlich</i>	<i>täglich</i>
<i>ab 2 km</i>	<i>342,00 €</i>	<i>28,50 €</i>	<i>0,95 €</i>
<i>ab 20 km</i>	<i>1.356,00 €</i>	<i>113,00 €</i>	<i>3,77 €</i>
<i>ab 40 km</i>	<i>2.361,00 €</i>	<i>196,75 €</i>	<i>6,56 €</i>
<i>ab 60 km</i>	<i>3.372,00 €</i>	<i>281,00 €</i>	<i>9,37 €</i>

Unzumutbarkeit der Benützung von Massenverkehrsmitteln ist nach der Verwaltungspraxis (vgl. Sailer/Bernold/Mertens, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2008, Frage 16/23 zu § 16 EStG 1988; vgl. auch Lohnsteuerrichtlinien 2002, Rz 253 ff) nur dann gegeben,

- wenn auf der gesamten Fahrtstrecke kein Massenbeförderungsmittel verkehrt oder
- wenn auf mehr als der halben Fahrtstrecke kein Massenverkehrsmittel verkehrt oder
- wenn zu Beginn oder Ende der Arbeitszeit kein (oder zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke kein) Massenbeförderungsmittel verkehrt (Unzumutbarkeit wegen tatsächlicher Unmöglichkeit),
- wenn eine (dauernde) starke Gehbehinderung vorliegt (Bescheinigung gemäß § 29b der Straßenverkehrsordnung; Unzumutbarkeit wegen Gehbehinderung) sowie
- wenn die Wegzeit bei Benützung des Massenbeförderungsmittels hinsichtlich der Dauer nicht zumutbar ist (Unzumutbarkeit wegen langer Anfahrtszeit). Unzumutbarkeit liegt vor, wenn folgende Wegzeiten überschritten werden:

<i>EINFACHE WEGSTRECKE</i>	<i>ZUMUTBARE WEGZEIT</i>
<i>unter 20 km</i>	<i>1,5 Stunden</i>
<i>ab 20 km</i>	<i>2 Stunden</i>
<i>ab 40 km</i>	<i>2,5 Stunden</i>

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 die kürzeste Straßenverbindung heranzuziehen.

Die Wegzeit umfasst die Zeit vom Verlassen der Wohnung bis zum Arbeitsbeginn oder vom Verlassen der Arbeitsstätte bis zur Ankunft in der Wohnung, also Gehzeit oder Anfahrtszeit zur Haltestelle des öffentlichen Verkehrsmittels, Fahrzeit 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 zwischen Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel (zB Park and Ride) *zu unterstellen*. 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. Sailer/Bernold/Mertens, a.a.O., Seiten 159 und 211 f; Schuch, Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Pendler-Pauschale), in: ÖStZ 1988, Seiten 316 ff].

Eingangs wird darauf hingewiesen, dass die Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels auch dann zumutbar ist, 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 zwischen Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel entspricht durchaus der Anordnung des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 (vgl. Doralt, EStG¹³, § 16 Tz 108 ff; Sailer/Bernold/Mertens, a.a.O., Frage 16/12 zu § 16 EStG 1988; Lohnsteuerrichtlinien 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 ist im gegenständlichen Fall für die Zurücklegung der Wegstrecke zwischen der jeweiligen Wohnung des Bw. (1. Jänner 2009 bis 7. September 2009: Ge N, He-Straße nn; 8. September 2009 bis 31. Dezember 2009: G Z, H-Straße zz) zum Bahnhof Fz bzw. zum Bahnhof Z eine Fahrt mit dem (Privat-)Pkw (nach Routenplaner "ViaMichelin" - empfohlene Strecke: ca. 1,5 km, 1 min bzw. ca. 2,5 km, 6 min), weiters ÖBB-Zugfahrten vom Bahnhof Fz bzw. vom Bahnhof Z nach Bahnhof F (4 Tarif km, 4 min bzw. 26 Tarif km, 30 min jeweils mit dem Regionalzug) sowie vom Bahnhof F nach Bahnhof B (21 Tarif km, 24 min mit dem Regionalzug), eine SBB-Zugfahrt vom Bahnhof B nach Bahnhof Y (5 Tarif km, 6 min mit der S-Bahn) sowie ein Fußweg (nach Routenplaner "ViaMichelin" - Gehweg: ca. 300 m, 4 min; siehe dazu auch unter [http://map.search.ch/Y/b-straÙe](http://map.search.ch/Y/b-stra%C3%9F)) vom Bahnhof Y zur Arbeitsstätte des Bw. (Gd Y, B-Weg yy) zu unterstellen; alternativ kann die Strecke zwischen S-V Bahnhofstetelle und Y Bahnhof bzw. F Bahnhof (Vorplatz) und Y Bahnhof jeweils mit Umsteigen in V P auch durch L-Busse bewältigt werden.

Bezogen auf die vom Bw. angegebenen Arbeitszeiten (mit dem Schriftsatz des Bw. vom 15. November 2010 gab er an, dass er gleitende Arbeitszeit mit einzuhaltenden Blockzeiten von 9.00 Uhr bis 12.00 Uhr sowie von 14.00 Uhr bis 16.00 Uhr habe; entsprechend den vorgelegten Zeitrapperten bewegten sich seine Arbeitsbeginnzeiten ohne schwerpunktmäßige Anhäufung zwischen 5.34 Uhr und 10.03 Uhr und seine Arbeitsendzeiten zwischen 11.33 Uhr und 17.55 Uhr) war im konkreten Fall daher 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 09 (gültig vom 14. Dezember 2008 bis 12. Dezember 2009) sowie Fahrplan 10 (gültig vom 13. Dezember 2009 bis 11. Dezember 2010)]; siehe auch unter <http://www.vmobil.at/>]:

1) Wohnort N (bis 7. September 2009):

Hinfahrt: zB

- Privat-Pkw Wohnung in N ab ca. 5.16 Uhr/Bahnhof Fz an ca. 5.17 Uhr, Park-, Umsteige- bzw. Wartezeit (ca. 5 min), ÖBB-Regionalzug Bahnhof Fz ab 5.22 Uhr/Bahnhof F an 5.26 Uhr, ÖBB-Regionalzug Bahnhof F ab 5.30 Uhr/Bahnhof S-V an 5.49 Uhr, Übergang (1 min), L-Busse (Linien xy, yx) S P ab 5.50 Uhr/Y Bahnhof an 6.08 Uhr mit Umsteigen in V P, Fußweg (ca. 4 min) zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte **an 6.12 Uhr**;

- Privat-Pkw Wohnung in N ab ca. 5.16 Uhr/Bahnhof Fz an ca. 5.17 Uhr, Park-, Umsteige- bzw. Wartezeit (ca. 5 min), ÖBB-Regionalzug Bahnhof Fz ab 5.22 Uhr/Bahnhof F an 5.26 Uhr, ÖBB-Regionalzug Bahnhof F ab 5.30 Uhr/Bahnhof B an 5.52 Uhr, SBB-S-Bahn Bahnhof B ab 6.07 Uhr/Bahnhof Y an 6.12 Uhr, Fußweg (ca. 4 min) zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte **an 6.16 Uhr**;

- Privat-Pkw Wohnung in N ab ca. 6.17 Uhr/Bahnhof Fz an ca. 6.18 Uhr, Park-, Umsteige- bzw. Warte-

zeit (ca. 5 min), ÖBB-Regionalzug BahnhofFz ab 6.23 Uhr/BahnhofF an 6.27 Uhr, ÖBB-Regionalzug BahnhofF ab 6.33 Uhr/BahnhofS-V an 6.51 Uhr, Übergang (1 min), L-Busse (Linien yz, yx) S P ab 6.55 Uhr/Y Bahnhof an 7.21 Uhr mit Umsteigen in V P, Fußweg (ca. 4 min) zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte **an 7.25 Uhr**;

- Privat-Pkw Wohnung in N ab ca. 6.17 Uhr/BahnhofFz an ca. 6.18 Uhr, Park-, Umsteige- bzw. Wartezeit (ca. 5 min), ÖBB-Regionalzug BahnhofFz ab 6.23 Uhr/BahnhofF an 6.27 Uhr, ÖBB-EN BahnhofF ab 6.46 Uhr/BahnhofB an 7.02 Uhr, SBB-Regionalzug BahnhofB ab 7.20 Uhr/BahnhofY an 7.24 Uhr, Fußweg (ca. 4 min) zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte **an 7.28 Uhr**;

- Privat-Pkw Wohnung in N ab ca. 6.58 Uhr/BahnhofFz an ca. 6.59 Uhr, Park-, Umsteige- bzw. Wartezeit (ca. 5 min), ÖBB-Rex BahnhofFz ab 7.04 Uhr/BahnhofF an 7.08 Uhr, ÖBB-Regionalzug BahnhofF ab 7.14 Uhr/BahnhofS-V an 7.34 Uhr, Übergang (1 min), L-Busse (Linien xz, yx) S P ab 7.40 Uhr/Y Bahnhof an 7.59 Uhr mit Umsteigen in V P, Fußweg (ca. 4 min) zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte **an 8.03 Uhr**;

- Privat-Pkw Wohnung in N ab ca. 7.33 Uhr/BahnhofFz an ca. 7.34 Uhr, Park-, Umsteige- bzw. Wartezeit (ca. 5 min), ÖBB-Rex BahnhofFz ab 7.39 Uhr/BahnhofF an 7.43 Uhr, ÖBB-Regionalzug BahnhofF ab 7.47 Uhr/BahnhofB an 8.08 Uhr, SBB-Regionalzug BahnhofB ab 8.11 Uhr/BahnhofY an 8.15 Uhr, Fußweg (ca. 4 min) zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte **an 8.19 Uhr**.

Rückfahrt: zB

- Gehweg von der Arbeitsstätte (**ab 15.40 Uhr**) zum BahnhofY (ca. 4 min), Wartezeit, SBB-Regionalzug BahnhofY ab 15.46 Uhr/BahnhofB an 15.51 Uhr, ÖBB-Regionalzug BahnhofB ab 16.02 Uhr/BahnhofF an 16.24 Uhr, ÖBB-Regionalzug BahnhofF ab 16.33 Uhr/BahnhofFz an 16.36 Uhr, Umsteigezeit auf Pkw (ca. 2 min), Privat-Pkw Fz Bahnhof ab 16.38 Uhr/Wohnung in N an 16.39 Uhr;

- Gehweg von der Arbeitsstätte (**ab 16.12 Uhr**) nach Y Bahnhof (ca. 4 min), Wartezeit, Weiterfahrt mit L-Bussen (Linien yx, zx) Y Bahnhof ab 16.18 Uhr/F Bahnhof (Vorplatz) an 17.06 Uhr mit Umsteigen in V P, Übergang (2 min), ÖBB-Regionalzug BahnhofF ab 17.33 Uhr/BahnhofFz an 17.36 Uhr, Umsteigezeit auf Pkw (ca. 2 min), Privat-Pkw Fz Bahnhof ab 17.38 Uhr/Wohnung in N an 17.39 Uhr;

- Gehweg von der Arbeitsstätte (**ab 16.40 Uhr**) zum BahnhofY (ca. 4 min), Wartezeit, SBB-Regionalzug BahnhofY ab 16.46 Uhr/BahnhofB an 16.51 Uhr, ÖBB-Regionalzug BahnhofB ab 17.02 Uhr/BahnhofF an 17.24 Uhr, ÖBB-Regionalzug BahnhofF ab 17.33 Uhr/BahnhofFz an 17.36 Uhr, Umsteigezeit auf Pkw (ca. 2 min), Privat-Pkw Fz Bahnhof ab 17.38 Uhr/Wohnung in N an 17.39 Uhr;

- Gehweg von der Arbeitsstätte (**ab 16.47 Uhr**) nach Y Bahnhof (ca. 4 min), Wartezeit, Weiterfahrt mit L-Bussen (Linien yx, zx) Y Bahnhof ab 16.53 Uhr/F Bahnhof (Vorplatz) an 17.36 Uhr mit Umsteigen in V P, Übergang (2 min), ÖBB-Rex BahnhofF ab 17.43 Uhr/BahnhofFz an 17.46 Uhr, Umsteigezeit auf Pkw (ca. 2 min), Privat-Pkw Fz Bahnhof ab 17.48 Uhr/Wohnung in N an 17.49 Uhr;

- Gehweg von der Arbeitsstätte (**ab 17.40 Uhr**) zum BahnhofY (ca. 4 min), Wartezeit, SBB-Regionalzug BahnhofY ab 17.46 Uhr/BahnhofB an 17.51 Uhr, ÖBB-Regionalzug BahnhofB ab 18.03 Uhr/Bahn-

hofF an 18.25 Uhr, ÖBB-Regionalzug BahnhofF ab 18.33 Uhr/BahnhofZ an 18.36 Uhr, Umsteigezeit auf Pkw (ca. 2 min), Privat-Pkw Fz Bahnhof ab 18.38 Uhr/Wohnung in N an 18.39 Uhr.

2) Wohnort Z (ab 8. September 2009):

Hinfahrt: zB

- Privat-Pkw Wohnung in Z ab ca. 4.58 Uhr/BahnhofZ an ca. 5.04 Uhr, Park-, Umsteige- bzw. Wartezeit (ca. 5 min), ÖBB-OEC BahnhofZ ab 5.09 Uhr/BahnhofF an 5.22 Uhr, ÖBB-Regionalzug BahnhofF ab 5.30 Uhr/BahnhofS-V an 5.49 Uhr, Übergang (1 min), L-Busse (Linien xy, yx) S P ab 5.50 Uhr/Y Bahnhof an 6.08 Uhr mit Umsteigen in V P, Fußweg (ca. 4 min) zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte **an 6.12 Uhr;**

- Privat-Pkw Wohnung in Z ab ca. 4.58 Uhr/BahnhofZ an ca. 5.04 Uhr, Park-, Umsteige- bzw. Wartezeit (ca. 5 min), ÖBB-OEC BahnhofZ ab 5.09 Uhr/BahnhofF an 5.22 Uhr, ÖBB-Regionalzug BahnhofF ab 5.30 Uhr/BahnhofB an 5.52 Uhr, SBB-S-Bahn BahnhofB ab 6.07 Uhr/BahnhofY an 6.12 Uhr, Fußweg (ca. 4 min) zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte **an 6.16 Uhr;**

- Privat-Pkw Wohnung in Z ab ca. 5.51 Uhr/BahnhofZ an ca. 5.57 Uhr, Park-, Umsteige- bzw. Wartezeit (ca. 5 min), ÖBB-Regionalzug BahnhofZ ab 6.02 Uhr/BahnhofF an 6.30 Uhr, ÖBB-Regionalzug BahnhofF ab 6.33 Uhr/BahnhofS-V an 6.51 Uhr, Übergang (1 min), L-Busse (Linien yz, yx) S P ab 6.55 Uhr/Y Bahnhof an 7.21 Uhr mit Umsteigen in V P, Fußweg (ca. 4 min) zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte **an 7.25 Uhr;**

- Privat-Pkw Wohnung in Z ab ca. 6.11 Uhr/BahnhofZ an ca. 6.17 Uhr, Park-, Umsteige- bzw. Wartezeit (ca. 5 min), ÖBB-Rex BahnhofZ ab 6.22 Uhr/BahnhofF an 6.43 Uhr, ÖBB-EN BahnhofF ab 6.46 Uhr/BahnhofB an 7.02 Uhr, SBB-Regionalzug BahnhofB ab 7.20 Uhr/BahnhofY an 7.24 Uhr, Fußweg (ca. 4 min) zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte **an 7.28 Uhr;**

- Privat-Pkw Wohnung in Z ab ca. 6.37 Uhr/BahnhofZ an ca. 6.43 Uhr, Park-, Umsteige- bzw. Wartezeit (ca. 5 min), ÖBB-Rex BahnhofZ ab 6.48 Uhr/BahnhofF an 7.09 Uhr, ÖBB-Regionalzug BahnhofF ab 7.14 Uhr/BahnhofS-V an 7.34 Uhr, Übergang (1 min), L-Busse (Linien xz, yx) S P ab 7.40 Uhr/Y Bahnhof an 7.59 Uhr mit Umsteigen in V P, Fußweg (ca. 4 min) zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte **an 8.03 Uhr;**

- Privat-Pkw Wohnung in Z ab ca. 7.11 Uhr/BahnhofZ an ca. 7.17 Uhr, Park-, Umsteige- bzw. Wartezeit (ca. 5 min), ÖBB-Rex BahnhofZ ab 7.22 Uhr/BahnhofF an 7.43 Uhr, ÖBB-Regionalzug BahnhofF ab 7.47 Uhr/BahnhofB an 8.08 Uhr, SBB-Regionalzug BahnhofB ab 8.11 Uhr/BahnhofY an 8.15 Uhr, Fußweg (ca. 4 min) zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte **an 8.19 Uhr.**

Rückfahrt: zB

- Gehweg von der Arbeitsstätte (**ab 15.40 Uhr**) zum BahnhofY (ca. 4 min), Wartezeit, SBB-Regionalzug BahnhofY ab 15.46 Uhr/BahnhofB an 15.51 Uhr, ÖBB-Regionalzug BahnhofB ab 16.02 Uhr/BahnhofF an 16.24 Uhr, ÖBB-Regionalzug BahnhofF ab 16.28 Uhr/BahnhofZ an 16.56 Uhr, Umsteigezeit auf Pkw (ca. 2 min), Privat-Pkw Z Bahnhof ab 16.58 Uhr/Wohnung in Z an 17.04 Uhr;

- Gehweg von der Arbeitsstätte (**ab 16.12 Uhr**) nach Y Bahnhof (ca. 4 min), Wartezeit, Weiterfahrt

mit L-Bussen (Linien yx, zx) Y Bahnhof ab 16.18 Uhr/F Bahnhof (Vorplatz) an 17.06 Uhr mit Umsteigen in V P, Übergang (2 min), ÖBB-Regionalzug Bahnhof F ab 17.16 Uhr/Bahnhof Z an 17.36 Uhr, Umsteigezeit auf Pkw (ca. 2 min), Privat-Pkw Z Bahnhof ab 17.38 Uhr/Wohnung in Z an 17.44 Uhr;

- Gehweg von der Arbeitsstätte (**ab 16.40 Uhr**) zum Bahnhof Y (ca. 4 min), Wartezeit, SBB-Regionalzug Bahnhof Y ab 16.46 Uhr/Bahnhof B an 16.51 Uhr, ÖBB-Regionalzug Bahnhof B ab 17.02 Uhr/Bahnhof F an 17.24 Uhr, ÖBB-Regionalzug Bahnhof F ab 17.28 Uhr/Bahnhof Z an 17.56 Uhr, Umsteigezeit auf Pkw (ca. 2 min), Privat-Pkw Z Bahnhof ab 17.58 Uhr/Wohnung in Z an 18.04 Uhr;

- Gehweg von der Arbeitsstätte (**ab 16.47 Uhr**) nach Y Bahnhof (ca. 4 min), Wartezeit, Weiterfahrt mit L-Bussen (Linien yx, zx) Y Bahnhof ab 16.53 Uhr/F Bahnhof (Vorplatz) an 17.36 Uhr mit Umsteigen in V P, Übergang (2 min), ÖBB-OEC Bahnhof F ab 17.50 Uhr/Bahnhof Z an 18.12 Uhr, Umsteigezeit auf Pkw (ca. 2 min), Privat-Pkw Z Bahnhof ab 18.14 Uhr/Wohnung in Z an 18.20 Uhr;

- Gehweg von der Arbeitsstätte (**ab 17.40 Uhr**) zum Bahnhof Y (ca. 4 min), Wartezeit, SBB-Regionalzug Bahnhof Y ab 17.46 Uhr/Bahnhof B an 17.51 Uhr, ÖBB-Regionalzug Bahnhof B ab 18.03 Uhr/Bahnhof F an 18.25 Uhr, ÖBB-Regionalzug Bahnhof F ab 18.28 Uhr/Bahnhof Z an 18.56 Uhr, Umsteigezeit auf Pkw (ca. 2 min), Privat-Pkw Z Bahnhof ab 18.58 Uhr/Wohnung in Z an 19.04 Uhr.

In Anbetracht des Umstandes, dass der Bw. ob seiner gleitenden Arbeitszeit Arbeitsbeginn und Arbeitsende an die Ankunfts- bzw. Abfahrtszeit des Verkehrsmittel optimal anpassen konnte, und unter Bedachtnahme auf eine optimale Kombination zwischen Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel war auf Grund der gegenständlich gegebenen Verkehrsverbindungen davon auszugehen, dass dem Bw. im streitgegenständlichen Zeitraum - auch unter Zugrundelegung der den vorgelegten Zeitrapporten zu entnehmenden Arbeitszeiten - **überwiegend** (an mehr als der Hälfte seiner 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.

Die Gewährung des sog. großen Pendlerpauschales ist im Übrigen *ausschließlich nach objektiven Kriterien der Benützungsmöglichkeit des öffentlichen Verkehrsmittels auf mehr als der halben Fahrtstrecke* zu beurteilen.

Die Prüfung, ob Unzumutbarkeit wegen Gehbehinderung vorliegt, erübrigt sich gegenständlich, da der Bw. laut Aktenlage nicht dauernd stark gehbehindert ist und Derartiges auch nicht behauptet hat.

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

Davon ausgehend, dass gegenständlich die oben dargestellte *einfache* Wegstrecke (bei Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln bzw. bei kombinierter Benutzung öffentlicher und

privater Verkehrsmittel) - nach Aufrundung der einzelnen Wegstrecken (vgl. Sailer/Bernold/Mertens, a.a.O., Frage 16/22 zu § 16 EStG 1988) - 33 km (Wohnort N) bzw. 56 Kilometer (Wohnort Z) beträgt, stünden dem Bw. nach der oben dargestellten, der einheitlichen Verwaltungsübung dienenden Verwaltungspraxis für deren Zurücklegung zwei (Wohnort N) bzw. zweieinhalb (Wohnort Z) Stunden zur Verfügung.

Bezogen auf diese Verwaltungspraxis kann entsprechend der obigen Darstellung des Arbeitsweges des Bw. (Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung) bzw. der Abfahrts- und Ankunftszeiten (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt), wonach sich für die Hin- und Rückfahrt eine einfache Fahrtzeit von max. 71 Minuten (Wohnort N) bzw. von max. 93 Minuten (Wohnort Z) ergibt, 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 liegt gegenständlich jedenfalls unter zwei bzw. zweieinhalb Stunden.

Angesichts der obigen Überlegungen kann im Berufungsfall von der Erfüllung des Tatbestandes "Unzumutbarkeit", den der Gesetzgeber für die Zuerkennung des sog. großen Pendlerpauschales voraussetzt, keine Rede sein und war daher der Vorgehensweise des Finanzamtes in der obzitierten Berufungsvorentscheidung, "lediglich" das sog. kleine Pendlerpauschale anzuerkennen, zuzustimmen.

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid vom 15. November 2010 war daher im Umfang der obgenannten Berufungsvorentscheidung vom 10. Dezember 2010 abzuändern; neben der unstrittigen Zuerkennung eines Unterhaltsabsetzbetrages in Höhe von 876,00 € war somit das sog. kleine Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988 mit einem Jahresbetrag von 834,00 € (Wohnort N: Pauschbetrag für eine einfache Fahrtstrecke von 20 bis 40 km für acht Monate in Höhe von 420,00 €; Wohnort Z: Pauschbetrag für eine einfache Fahrtstrecke von 40 bis 60 km für vier Monate in Höhe von 414,00 €) als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Es war daher - gerade auch im Sinne einer gleichmäßigen Besteuerung aller Steuerpflichtigen - spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 11. Februar 2011