



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die am 30. August 2012 eingelangte Berufung des Bw., Gde X, G-Straße xx, gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 21. August 2012 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2011 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird im Umfang der Berufungsvorentscheidung abgeändert. Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe wird auf die Berufungsvorentscheidung vom 19. September 2012 verwiesen.
Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge kurz: Bw.) bezog im Berufungsjahr nichtselbständige Einkünfte bei der Fa. B AG, in Gd Y, L-Straße yy. Sein Wohnsitz befand sich im Berufungsjahr in Gde X, G-Straße xx (vgl. entsprechende Abfrage im Zentralen Melderegister).

Nach Veranlagung des Bw. zur Einkommensteuer 2011 erhob er gegen den diesbezüglichen Einkommensteuerbescheid vom 21. August 2012 Berufung und begehrte, zumal sein einfacher Arbeitsweg 65 km betrage und die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel unzumutbar sei, die Berücksichtigung einer Pendlerpauschale in Höhe von 3.672,00 € [jährlicher Pauschbetrag (sog. großes Pendlerpauschale) gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 für eine einfache Fahrtstrecke ab 60 km] als Werbungskosten.

Mit Einkommensteuerbescheid 2011 (Berufungsvorentscheidung gemäß § 276 BAO) vom 19. September 2012 änderte das Finanzamt den angefochtenen Einkommensteuerbe-

scheid 2011 vom 21. August 2012 insofern ab, als es unter dem Titel "Pendlerpauschale" einen jährlichen Pauschbetrag iHv 1.356,00 € (sog. kleines Pendlerpauschale für eine einfache Fahrtstrecke ab 40 km) als Werbungskosten anerkannte; dazu führte es begründend ua. Nachstehendes aus:

"Die einfache Wegstrecke mit Tarifkilometern vom Wohn- zum Arbeitsort beträgt 53 km und nicht wie in der Berufung festgehalten 68 km (siehe google-maps, www.viamichelin.at).

Laut Fahrplanabfrage (www.vmobil.at) ist die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels (Zug von L bis K, Bus von K bis Y) in Kombination mit einem Individualfahrzeug vom Wohnort nach L und retour zu mehr als die Hälfte der Wegstrecke inkl. Wartezeiten und Fußweg bis zum Arbeitsort innerhalb der Zumutbarkeitsgrenze von 90 min zu bewältigen."

Mit als Vorlageantrag gewertetem Schreiben vom 22. Oktober 2012 beantragte der Bw. die Berücksichtigung der großen Pendlerpauschale für einen einfachen Arbeitsweg von 53 km und brachte unter Verweis auf seinen bereits vorgelegten Behindertenausweis im Wesentlichen noch vor, dass er schwerbehindert sei und damit nicht mit öffentlichen Verkehrsmitteln fahren könne, da dies für ihn eine erhebliche Erschwernis wäre. Sein Auto sei unverzichtbar und nur damit könne er täglich seinen langen Arbeitsweg zurücklegen.

Auf Grund seiner Taubheit sowie der Durchsagen von Bus und Bahn mittels Lautsprecher sei ihm die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel fast nicht möglich und wäre diese mit sehr viel Stress verbunden.

Auch wies der Bw. darauf hin, dass sein Arbeitstag um 7.00 Uhr früh beginne und er nicht die Möglichkeit habe, um 5.30 Uhr eine Verbindung mit Bus und Bahn von X nach Ln zu bekommen und in 90 Minuten seinen Arbeitsplatz zu erreichen.

Seine berufliche Tätigkeit sei auch öfters mit Termindruck und Überstunden verbunden, was zur Folge habe, dass er durch unregelmäßige Arbeitsendzeiten am Abend keine Verbindung mit öffentlichen Verkehrsmitteln zurück nach X habe. Ebenfalls müsse er sein eigenes Fahrzeug sehr oft für berufliche Fahrten benützen.

Mit Vorlagebericht (Verf46) vom 10. Dezember 2012 legte das Finanzamt der Abgabenbehörde zweiter Instanz (Unabhängiger Finanzsenat) die gegenständliche Berufung zur Entscheidung vor; dabei wies es darauf hin, dass nach der Aktenlage keine Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel nachgewiesen worden sei bzw. kein § 29b StVO-Ausweis vorliege.

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 40 km oder - wie der Bw.

glaubt - das sog. große Pendlerpauschale für eine einfache Fahrtstrecke ab 40 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
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 Fahrdauer 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 Zu-

mutbarkeit 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, 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 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, 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" (die Rückfahrt stellt sich im

Übrigen ähnlich dar) eine Fahrt mit dem (Privat-) Pkw zwischen der Wohnung des Bw. (X, G-Straße xx) und dem Bahnhof S (nach Routenplaner "ViaMichelin": 8 km, 9 min), weiters Zugfahrten mit der M-Bahn vom Bahnhof S nach Bahnhof L (13 Tarif km, 19 min) bzw. mit der ÖBB vom Bahnhof L nach Bahnhof K (21 Tarif km, 20 min mit dem Regionalzug), eine Fahrt (nach Routenplaner "ViaMichelin": 13 km; Fahrzeit: 24 min) mit dem L-Bus (Liniexy) vom Bahnhof K (Vorplatz) nach Y D sowie ein Fußweg (ca. 50 m, 1 min; vgl. unter <http://map.search.ch>) von der Bushaltestelle Y D zur Arbeitsstätte des Bw. (Y, L-Straße yy) zu unterstellen.

Bezogen auf die Arbeitszeiten des Bw. (in diesem Zusammenhang hat der Bw. vorgebracht, dass sein Arbeitsbeginn um 7.00 Uhr früh und seine Tätigkeit öfters mit Überstunden und dadurch mit unregelmäßige Arbeitsendzeiten verbunden sei) 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 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:

Pkw (ca. 9 min) von der Wohnung zum Bahnhof S ab ca. 5.26 Uhr, Park-, Umsteige- bzw. Wartezeit (5 min), M-Bahn Bahnhof S ab 5.40 Uhr/Bahnhof L an 5.59 Uhr, Umsteigezeit, ÖBB-Rex Bahnhof L ab 6.05 Uhr/Bahnhof K an 6.16 Uhr, Umsteigezeit, L-Bus (Liniexy) Bahnhof K (Vorplatz) ab 6.25 Uhr/Y D an 6.49 Uhr, Fußweg (ca. 1 min) zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte an 6.50 Uhr, Wartezeit bis 7.00 Uhr.

Rückfahrt: zB

- Gehweg (ca. 1 min) von der Arbeitsstätte zur Bushaltestelle Y D ab ca. 16.04 Uhr, Wartezeit (2 min), L-Bus (Liniexy) Y D ab 16.07 Uhr/Bahnhof K (Vorplatz) an 16.34 Uhr, Umsteigezeit, ÖBB-IC Bahnhof K ab 16.43 Uhr/Bahnhof L an 16.55 Uhr, Umsteigezeit, M-Bahn Bahnhof L ab 17.08 Uhr/Bahnhof S an 17.27 Uhr, Umsteigezeit (ca. 5 min), Pkw (ca. 9 min) vom Bahnhof S zur Wohnung, Wohnung an 17.41 Uhr;

- Gehweg (ca. 1 min) von der Arbeitsstätte zur Bushaltestelle Y D ab ca. 16.34 Uhr, Wartezeit (2 min), L-Bus (Liniexy) Y D ab 16.37 Uhr/Bahnhof K (Vorplatz) an 17.04 Uhr, Umsteigezeit, ÖBB-Rex Bahnhof K ab 17.14 Uhr/Bahnhof L an 17.29 Uhr, Umsteigezeit, M-Bahn Bahnhof L ab 17.33 Uhr/Bahnhof S an 17.52 Uhr, Umsteigezeit (ca. 5 min), Pkw (ca. 9 min) vom Bahnhof S zur Wohnung, Wohnung an 18.06 Uhr;

- Gehweg (ca. 1 min) von der Arbeitsstätte zur Bushaltestelle Y D ab ca. 17.04 Uhr, Wartezeit (2 min), L-Bus (Liniexy) Y D ab 17.07 Uhr/Bahnhof K (Vorplatz) an 17.34 Uhr, Umsteigezeit, ÖBB-Rex Bahnhof K ab 17.44 Uhr/Bahnhof L an 18.02 Uhr, Umsteigezeit, M-Bahn Bahnhof L ab 18.05 Uhr/Bahnhof S an

18.24 Uhr, Umsteigezeit (ca. 5 min), Pkw (ca. 9 min) vom Bahnhof S zur Wohnung, Wohnung an 18.38 Uhr;

- Gehweg (ca. 1 min) von der Arbeitsstätte zur Bushaltestelle Y D ab ca. 17.34 Uhr, Wartezeit (2 min), L-Bus (Liniexy) Y D ab 17.37 Uhr/Bahnhof K (Vorplatz) an 18.04 Uhr, Umsteigezeit, ÖBB-RJ Bahnhof K ab 18.12 Uhr/Bahnhof L an 18.24 Uhr, Umsteigezeit, M-Bahn Bahnhof L ab 18.34 Uhr/Bahnhof S an 18.53 Uhr, Umsteigezeit (ca. 5 min), Pkw (ca. 9 min) vom Bahnhof S zur Wohnung, Wohnung an 19.07 Uhr;

- Gehweg (ca. 1 min) von der Arbeitsstätte zur Bushaltestelle Y D ab ca. 18.34 Uhr, Wartezeit (2 min), L-Bus (Liniexy) Y D ab 18.37 Uhr/Bahnhof K (Vorplatz) an 19.04 Uhr, Umsteigezeit, ÖBB-Rex Bahnhof K ab 19.14 Uhr/Bahnhof L an 19.29 Uhr, Umsteigezeit, M-Bahn Bahnhof L ab 19.35 Uhr/Bahnhof S an 19.54 Uhr, Umsteigezeit (ca. 5 min), Pkw (ca. 9 min) vom Bahnhof S zur Wohnung, Wohnung an 20.08 Uhr.

Angesichts dieser Verkehrsverbindungen (Taktverkehr) 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 Vorbringen des Bw., wonach seine Tätigkeit auch öfters mit Termindruck und Überstunden verbunden sei und er folgedessen durch unregelmäßige Arbeitsendzeiten am Abend keine Verbindung mit öffentlichen Verkehrsmitteln zurück nach X habe, 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 seiner 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 entsprechend nachgewiesen, dass ihm *überwiegend* die Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels bei der Heimfahrt unmöglich gewesen wäre.

Zum Einwand des Bw., wonach er sein eigenes Fahrzeug sehr oft auch für berufliche Fahrten gebraucht habe, 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.

Zur Frage, ob im konkreten Fall von Unzumutbarkeit wegen Behinderung auszugehen ist, ist Folgendes zu sagen:

Grundsätzlich können eine körperliche Behinderung oder eine Krankheit die Benützung eines Massenbeförderungsmittels ebenfalls unzumutbar machen. So ist beispielsweise im Falle einer dauernden starken Gehbehinderung die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel unzumutbar, sofern der Behinderte eine solche Gehbehinderung auch durch eine Bescheinigung gemäß § 29b der Straßenverkehrsordnung oder eine behinderungsbedingte Befreiung von der Kfz-Steuer oder auf andere Weise nachweist. Die große Pendlerpauschale steht ua. aber auch bei einer Eintragung der Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel wegen dauernder Gesundheitsschädigung oder der Blindheit im Behindertenpass (§ 42 Abs. 1 BBG) zu (vgl. dazu Jakom/Lenneis EStG, 2012, § 16 Rz 28).

Der Unabhängige Finanzsenat hält es angesichts des vorgelegten Behindertenpasses zwar für erwiesen, dass der Bw. an einer (dauernden) Gehörlosigkeit leidet, allerdings nicht, dass auf Grund dieses Umstandes die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel unzumutbar ist.

Abgesehen davon, dass im vorgelegten Behindertenpass keine Zusatzeintragung betreffend Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel wegen einer dauernden schweren Gehbehinderung, Blindheit oder dauernden Gesundheitsschädigung vorgenommen und eine solche Unzumutbarkeit vom Bw. auch nicht auf andere Weise nachgewiesen wurde, war auch zu berücksichtigen, dass gerade im Bereich des Verkehrsverbundes Vorarlberg für mobilitätsingeschränkte Menschen aber auch für alle Nutzer der Infrastruktur und der dazugehörigen Ausstattung weitgehend ein bequemer, stufenloser Einstieg in Verkehrsmittel wie auch das sog. Zwei-Sinne-Prinzip in der Fahrgastinformation (akustische und *visuelle* Informationsübermittlung) umgesetzt wurde.

Im Übrigen schließt der Bw. in seinem Schreiben (Vorlageantrag) vom 22. Oktober 2012 die Möglichkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel auch selbst nicht aus, indem er ausdrücklich ausführt, dass ihm auf Grund seiner Taubheit sowie der Durchsagen von Bus und Bahn mittels Lautsprecher die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel "fast" nicht möglich sei.

Zur Unmöglichkeit wegen langer Anfahrtszeit ist Folgendes zu sagen:

Bezogen auf die oben dargestellte Rechtslage bzw. auf die der einheitlichen Verwaltungsbübung dienenden Verwaltungspraxis kann im konkreten Fall - entsprechend der obigen Darstellung des Arbeitsweges des Bw. bzw. der oben angegebenen Abfahrts- und Ankunftszeiten (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt und bei der Arbeitsstätte) - 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 zwar überwiegend über 90 Minuten doch ist diese keineswegs überwiegend mehr als drei Mal so lang wie jene mit dem Pkw [mittels Routenplaner "ViaMichelin" (empfohlene Strecke) ermittelt sich als maßgebliche Vergleichsgröße eine (einfache) Fahrtzeit mit dem Pkw von 58 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 und war daher - gerade auch im Sinne einer gleichmäßigen Besteuerung aller Steuerpflichtigen - der Vorgehensweise des Finanzamtes im Einkommensteuerbescheid 2011 (Berufungsvorentscheidung gemäß § 276 BAO) vom 19. September 2012 zuzustimmen (Berücksichtigung des sog. kleinen Pendlerpauschales für eine einfache Fahrtstrecke ab 40 km mit einem jährlichen Pauschbetrag von 1.356,00 €; wie oben bereits erwähnt, errechnet sich die Wegstrecke im Falle der Zumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels nach den Tarifkilometern zuzüglich Anfahrts- oder Gehwege zu den jeweiligen Ein- und Ausstiegsstellen und ergab sich daher entsprechend den obigen Ausführungen eine einfache Wegstrecke - nach Aufrundung der einzelnen Wegstrecken - von 56 km).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 7. Jänner 2013