



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Gde X, U-Straße xx, vom 31. August 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 25. Juli 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 P AG in Gd Y, A-Straße yy. Ihr Wohnsitz befand sich im Berufungsjahr in Gde X, U-Straße xx (vgl. entsprechende Abfrage aus dem Zentralen Melderegister).

Mit Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung 2011 vom 25. Mai 2012 samt Beilagen begehrte die Bw. ua. unter dem Titel "Pendlerpauschale - tatsächlich zustehender Betrag" (Kz 718) die Berücksichtigung eines jährlichen Pauschbetrages iHv 1.476,00 € (sog. großes Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 für eine einfache Fahrtstrecke ab 20 km) als Werbungskosten. Die Bw. erklärte dazu, dass die einfache Wegstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte 32,7 km betrage und ihr auf Grund der wechselnden Arbeitszeiten die Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels nicht möglich sei.

Im Zuge eines entsprechenden Vorhalteverfahrens (vgl. Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 4. Juli 2012) gab die Bw. mit Schreiben vom 18. Juli 2012 im Wesentlichen Folgendes an:

"Die Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels ist nicht zumutbar im Sinne des § 16 EStG 1988, wenn die Wegzeit für die einfache Wegstrecke zwischen 90 und 150 Minuten liegt.

Wenn die Wegzeit für die einfache Wegstrecke mit dem öffentlichen Verkehrsmittel mehr als dreimal so lange dauert wie die Fahrzeit mit dem Kfz, so liegt jedoch Unzumutbarkeit vor (herrschende Meinung der Literatur als auch Definition nach dem Lohnsteuer-Wartungserlass 2011).

In meinem Antrag vom 25. Mai 2012 auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2010 führte ich bereits aus, dass meine Arbeitszeit täglich von 7.45 Uhr bis 17.30 Uhr ist, wobei fallweise auch eine längere Anwesenheit im Unternehmen erforderlich ist.

Bei Verlassen des Unternehmens um 17.30 Uhr erreiche ich das nächstmögliche öffentliche Verkehrsmittel um 17.52 Uhr (Bus) und komme letztlich um 19.05 Uhr am Wohnort an. Die Wegstrecke bedarf dementsprechend einer Zeit (einschließlich Wartezeit) von 1 Stunde 35 Minuten.

Der Fahrtzeit für die Heimfahrt von 1 Stunde und 35 Minuten steht im Verhältnis die Fahrtzeit mit dem Pkw von 23 Minuten gegenüber.

Dementsprechend ist die Unzumutbarkeit für die tägliche Heimfahrt gegeben, weswegen ich die Berücksichtigung des erhöhten Pendlerfreibetrages beantrage."

In der Folge erließ das Finanzamt den angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2011 vom 25. Juli 2012 und berücksichtigte dabei ua. "nur" das sog. kleine Pendlerpauschale für eine einfache Fahrtstrecke von 20 bis 40 km mit einem jährlichen Pauschbetrag von 696,00 € als Werbungskosten; begründend führte es dazu aus, dass der Bw. bei bestmöglicher Kombination von Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel ("Park and Ride") an den überwiegenden Arbeitstagen die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels für die Strecke "Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung" durchaus möglich und zumutbar sei.

Dagegen erhob die Bw. mit Schreiben vom 31. August 2012 Berufung; dabei wiederholte sie im Wesentlichen ihr Vorbringen im oben dargestellten Schriftsatz vom 18. Juli 2012 und beantragte erneut die steuerliche Berücksichtigung einer Pendlerpauschale iHv 1.476,00 € als Werbungskosten.

In Erwiderung auf ein weiteres Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 27. September 2012 legte die Bw. die Bestätigung ihrer Arbeitgeberin vom 3. Oktober 2012 vor, worin diese bestätigt, dass die Bw. bei ihrer XY als Mitarbeiterin im Bereich des Kundenempfanges beschäftigt sei. In dieser Funktion sei es erforderlich, dass sie in der Zeit von 8.00 bis 17.30 Uhr anwesend sei. Eine Mittagspause werde individuell vereinbart und mit den Kolleginnen abgestimmt. Je nach betrieblichen Erfordernissen und bei entsprechender Kundenfrequenz sei eine Beanspruchung über den obengenannten Zeitrahmen hinaus möglich.

Nach Ergehen der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 18. Oktober 2012 [auf die entsprechende Bescheidbegründung (Verf67) vom selben Tag wird an dieser Stelle verwiesen] beantragte die Bw., die gegenständliche Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur

Entscheidung vorzulegen, wodurch die Berufung wiederum als unerledigt galt. Im Vorlageantrag vom 23. November 2012 brachte die Bw. im Wesentlichen noch vor, dass entsprechend den Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung die gesamte Wegzeit für die Heimfahrt am Abend insgesamt 93 Minuten (82 Minuten + 8 Minuten + 3 Minuten) betrage und damit allein aus diesem Grund der erhöhte Pendlerfreibetrag in Höhe von 1.476,00 € gerechtfertigt sei. Das Finanzamt sei im Übrigen überhaupt nicht auf das Berufungsvorbringen eingegangen, wonach entsprechend den aktuellen Lohnsteuerrichtlinien in der Fassung des Lohnsteuer-Wartungserlasses 2011 bei einer Wegzeit für die einfache Wegstrecke zwischen 90 und 150 Minuten mit dem öffentlichen Verkehrsmittel dieses dann nicht zumutbar sei, wenn die Wegzeit für die einfache Wegstrecke mit dem öffentlichen Verkehrsmittel höchstens dreimal so lange dauere als die Fahrzeit mit dem Kfz. Auch deshalb wäre der erhöhte Pendlerfreibetrag anzuerkennen.

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 darüber, ob das sog. kleine oder das sog. große Pendlerpauschale für eine einfache Fahrtstrecke von 20 bis 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

<i>ab 2 km</i>	<i>372,00 €</i>	<i>31,00 €</i>	<i>1,03 €</i>
<i>ab 20 km</i>	<i>1.476,00 €</i>	<i>123,00 €</i>	<i>4,10 €</i>
<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 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 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" (die Rückfahrt stellt sich im Übrigen ähnlich dar) eine Fahrt mit dem (Privat-) Pkw zwischen der Wohnung der Bw. (X, U-Straße xx) und dem Bahnhof T (nach Routenplaner "ViaMichelin" - empfohlene Strecke: 3,5 km, 8 min), weiters Zugfahrten mit der ÖBB vom Bahnhof T nach Bahnhof K (13 Tarif km, 15 min mit dem Regionalzug) sowie vom Bahnhof K nach Bahnhof A-Y (16 Tarif km, 18 min mit dem Regionalzug), eine Fahrt (nach Routenplaner "ViaMichelin": ca. 5 km; Fahrzeit: ca. 13 min) mit dem L-Bus (Liniexy) von A Bahnhof nach Y Tr sowie ein Fußweg (150 m, 2 min; vgl. dazu unter nach <http://map.search.ch/>) von der Bushaltestelle Y Tr zur Arbeitsstätte der Bw. (Y, A-Straße yy) zu unterstellen.

Bezogen auf die Arbeitszeiten der Bw. [entsprechend der Bestätigung der Arbeitgeberin der Bw. sei sie von 8.00 Uhr bis 17.30 Uhr in der XY anwesend; eine Mittagspause werde individuell vereinbart und mit den Kolleginnen abgestimmt; je nach betrieblichen Erfordernissen und bei entsprechender Kundenfrequenz sei eine Beanspruchung über den obengenannten Zeitrahmen hinaus möglich] 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 - Arbeitsbeginn 8.00 Uhr:

Pkw (8 min) von der Wohnung zum Bahnhof T ab ca. 6.49 Uhr, Park-, Umsteige- bzw. Wartezeit (5 min), ÖBB-Rex Bahnhof T ab 7.02 Uhr/Bahnhof K an 7.11 Uhr, Umsteigezeit, ÖBB-Regionalzug Bahnhof K ab 7.14 Uhr/Bahnhof A-Y an 7.32 Uhr, Umsteigezeit (Wegstrecke ca. 100 m, 1 min), L-Bus (Linie xy) A Bahnhof ab 7.40 Uhr/Y Tr an 7.53 Uhr, Fußweg (ca. 2 min) zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte an 7.55 Uhr, Wartezeit bis 8.00 Uhr.

Rückfahrt - Arbeitsende 17.30 Uhr:

Gehweg (ca. 2 min) von der Arbeitsstätte zur Bushaltestelle Y Tr ab 17.30 Uhr, Wartezeit, L-Bus (Linie xy) Y Tr ab 17.48 Uhr/A Bahnhof an 18.02 Uhr, Umsteigezeit (Wegstrecke ca. 100 m, 1 min), ÖBB-Regionalzug Bahnhof A-Y ab 18.07 Uhr/Bahnhof K an 18.26 Uhr, Umsteigezeit, ÖBB-Regionalzug Bahnhof K ab 18.30 Uhr/Bahnhof T an 18.44 Uhr, Umsteigezeit (ca. 5 min), Pkw (ca. 8 min) vom Bahnhof T zur Wohnung ab 18.49 Uhr, Wohnung an 18.57 Uhr.

Angesichts dieser Verkehrsverbindungen 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, wonach je nach betrieblichen Erfordernissen und bei entsprechender Kundenfrequenz auch eine Beanspruchung über den genannten Zeitrahmen (8.00 Uhr bis 17.30 Uhr) hinaus möglich sei, 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.

Die Gewährung des sog. großen Pendlerpauschales ist im Übrigen 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 und bei der Arbeitsstätte) beträgt die Gesamtwegzeit für die Hinfahrt 71 Minuten und für die Rückfahrt 87 Minuten - 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 unter 90 Minuten.

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 (Berücksichtigung des sog. kleinen Pendlerpauschales für eine einfache Fahrtstrecke von 20 bis 40 km).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 8. Jänner 2013