



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Gde D, W xx, vom 26. März 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes F vom 20. März 2009 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Die Einkommensteuer für das Jahr 2007 wird festgesetzt mit: Das Einkommen im Jahr 2007 beträgt:	<b>- 1.204,26 € 64.957,10 €</b>
Berechnung der Einkommensteuer:	
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit: SA GmbH	66.219,60 €
Sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag	<b>- 1.030,50 €</b>
Pauschbetrag für Werbungskosten	- 132,00 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	65.057,10 €
Ihr Gesamtbetrag der Einkünfte übersteigt 50.900 €. Ihre Topf-Sonderausgaben können daher nicht (mehr) berücksichtigt werden. Kirchenbeitrag	- 100,00 €
Einkommen	64.957,10 €
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt: (64.957,10 - 51.000,00) x 0,5 + 17.085,00	24.063,55 €
Steuer vor Abzug der Absatzbeträge	24.063,55 €
Alleinverdienerabsatzbetrag	- 669,00 €
Verkehrsabsatzbetrag	- 291,00 €
Arbeitnehmerabsatzbetrag	- 54,00 €
Steuer nach Abzug der Absatzbeträge	23.049,55 €
Steuer sonstige Bezüge nach Abzug der darauf entfallenen	

SV-Beiträge und des Freibetrages von 620 € mit 6%	438,50 €
Einkommensteuer	23.488,05 €
Anrechenbare Lohnsteuer	- 24.692,31 €
Festgesetzte Einkommensteuer	- 1.204,26 €

## Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge kurz: Bw.) bezog im Berufungsjahr nichtselbständige Einkünfte als P bei der SA GmbH. Sein Wohnsitz befand sich im Berufungsjahr in Gde D, W/A-Straße xx.

Mit seiner elektronisch eingereichten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2007 begehrte der Bw. ua. unter dem Titel *“Pendlerpauschale”* die Berücksichtigung von 1.957,50 € [jährlicher Pauschbetrag (sog. großes Pendlerpauschale) gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 für eine einfache Fahrtstrecke ab 40 km] als Werbungskosten.

Im Rahmen eines Vorhalteverfahrens [vgl. Ergänzungersuchen des Finanzamtes vom 26. Februar 2009, wonach der Bw. ersucht wurde, bekannt zu geben, wie viel Kilometer der einfache Arbeitsweg umfasse und um wie viel Uhr er überwiegend (= an mehr als der Hälfte der Arbeitstage) seinen täglichen Dienst begonnen bzw. beendet habe] gab der Bw. an, dass sein einfacher Arbeitsweg 45 km betrage und seine Arbeitszeit auf Grund seiner Tätigkeit als P im RD sehr unterschiedlich sei. Seine Arbeitszeit stelle sich dementsprechend wie folgt dar:

**Winter:** *meistens von 08:00 bis 18:00 Uhr  
an Wochenenden länger  
falls Lawinensprengungen nötig sind früher*

**Sommer:** *auf Abruf“*

Mit Einkommensteuerbescheid 2007 vom 20. März 2009 berücksichtigte das Finanzamt das sog. kleine Pendlerpauschale mit einem jährlichen Pauschbetrag von 1.161,00 € als Werbungskosten und begründete dies folgendermaßen:

*“Da die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel zu den von Ihnen angeführten Dienstzeiten möglich und zumutbar ist (Buslinie xy) konnte nur das kleine Pendlerpauschale (ab einem einfachen Arbeitsweg von 45 km) zusätzlich zum Verkehrsabsetzbetrag gewährt werden.“*

Mit Schriftsatz vom 26. März 2009 erhab der Bw. gegen diese Sachentscheidung Berufung, beantragte die Berücksichtigung des großen Pendlerpauschales und führte dazu Folgendes aus:

*“Wie ich Ihnen bereits mitgeteilt habe, bin ich als P im RD tätig. Meine Arbeitszeiten sind sehr unterschiedlich und es ist mir unmöglich meinen Arbeitsweg mit einem öffentlichen Verkehrsmittel zu bewältigen. (Mein Wohnort ist Wd/A - HS steht in F G - 1,5 km entfernt von der nächsten*

*Bushaltestelle.) Wenn ich vor 7:00 Uhr Dienstbeginn bzw. nach 19:00 Uhr Dienstschluss habe, was mehrmals vorkommt, gibt es keine Verbindung mehr. Öfters muss ich auf Abruf innerhalb einer Stunde einsatzbereit sein und auch dies ist ohne eigenes Auto leider unmöglich.“*

Mit Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer 2007 vom 3. April 2009 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab; begründend führte es dabei Folgendes aus:

*“Bei der Beurteilung, ob ein öffentliches Verkehrsmittel zumutbar ist, ist nicht erheblich, ob diese auch wirklich als optimale Möglichkeit, den Arbeitsplatz zu erreichen, gesehen werden kann, sonder ob überhaupt vom Prinzip her öffentliche Verkehrsmittel zu den von Ihnen angeführten Dienstzeiten verkehren und ob die Erreichung des Arbeitsplatzes innerhalb der Zumutbarkeitsbestimmung hinsichtl. des ZEITLICHEN Aspektes erreicht werden können. Sie gaben an, dass Sie "meistens von 08.00 bis 18.00 Uhr Dienst versehen". Unter Berücksichtigung der günstigsten Kombination aus individual und öffentlichem Verkehr ergibt sich folgendes Schema: Mit dem Auto von Wa. nach B (Park & Ride), Zug ab Bn um 07.03 an F um 07.17 Bus Nr. zz ab Bahnhof um 07.36 an Haltestelle R-Straße um 07.53 Uhr. Fußweg von 1,5 Kilometer bis zur Arbeitsstelle. Retour Bus ab R-Straße um 18.06/18.34 an Bahnhof F um 18.23/18.53 Zug ab F um 18.32 bzw. 19.02 Uhr. Die Benützung öffentl. Verkehrsmittel ist auf dem ÜBERWIEGENDEN Teil der Strecke somit möglich und bei einem einfachen Arbeitsweg von 44 Kilometer mit weniger als 2,5 Stunden Zeitaufw. zumutbar.“*

Mit Schreiben vom 29. April 2009 beantragte der Bw., die gegenständliche Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen; dadurch galt die Berufung wiederum als unerledigt. Im Vorlageantrag erklärte der Bw. erneut, dass es ihm wirklich unmöglich sei, seinen Arbeitsweg mit öffentlichen Verkehrsmitteln zu bewältigen. Öfters würden die Einsätze länger als bis 18.00 Uhr dauern und dann gebe es keine Verbindung mehr. Teilweise müsse er auch innerhalb einer Stunde einsatzbereit sein, was bei Benützung öffentlicher Verkehrsmittel unmöglich sei.

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

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

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

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

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

- entweder der Arbeitsweg eine Entfernung von mindestens 20 Kilometer umfasst (sog. kleines Pendlerpauschale) oder
- die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumindest hinsichtlich des halben Arbeitsweges nicht möglich oder nicht zumutbar ist und der Arbeitsweg mindestens zwei Kilometer beträgt (sog. großes Pendlerpauschale).

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

Beträgt die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt, mehr als 20 Kilometer und ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, dann sind die in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b iVm § 124b Z 126 bzw. Z 138 EStG 1988 genannten Pauschbeträge zu berücksichtigen. Danach beträgt das sog. kleine Pendlerpauschale:

ENTFERNUNG	PAUSCHBETRÄGE AB 1.1.2006 BIS 30.6.2007			PAUSCHBETRÄGE AB 1.7.2007		
	jährlich	monatlich	täglich	jährlich	monatlich	täglich
ab 20 km	495,00 €	41,25 €	1,38 €	546,00 €	45,50 €	1,52 €
<b>ab 40 km</b>	<b>981,00 €</b>	<b>81,75 €</b>	<b>2,73 €</b>	<b>1.080,00 €</b>	<b>90,00 €</b>	<b>3,00 €</b>
ab 60 km	1.467,00 €	122,75 €	4,08 €	1.614,00 €	134,50 €	4,48 €

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 126 bzw. Z 138 EStG 1988 an Stelle der Pauschbeträge nach lit. b leg. cit. folgende Pauschbeträge (sog. großes Pendlerpauschale) berücksichtigt:

ENTFERNUNG	PAUSCHBETRÄGE AB 1.1.2006 BIS 30.6.2007			PAUSCHBETRÄGE AB 1.7.2007		
	jährlich	monatlich	täglich	jährlich	monatlich	täglich
ab 2 km	270,00 €	22,50 €	0,75 €	297,00 €	24,75 €	0,83 €

ab 20 km	1.071,00 €	89,25 €	2,98 €	1.179,00 €	98,25 €	3,28 €
<b>ab 40 km</b>	<b>1.863,00 €</b>	<b>155,25 €</b>	<b>5,18 €</b>	<b>2.052,00 €</b>	<b>171,00 €</b>	<b>5,70 €</b>
ab 60 km	2.664,00 €	222,00 €	7,40 €	2.931,00 €	244,25 €	8,14 €

Unzumutbarkeit der Benützung von Massenverkehrsmitteln ist nach der Verwaltungspraxis (vgl. Sailer/Bernold/Mertens, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2006, 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:

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

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 Anschlägen) 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 153 und 202 f; Schuch, Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Pendler-Pauschale), in: ÖStZ 1988, Seiten 316 ff].

Uneinigkeit besteht im konkreten Fall darüber, ob - wie das Finanzamt meint - das sog. kleine Pendlerpauschale nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988 oder - wie vom Bw. beantragt - das sog. große Pendlerpauschale nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 für eine einfache Fahrtstrecke ab 40 km zu berücksichtigen ist.

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 (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, EStG<sup>9</sup>, § 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 Wohnung des Bw. in D (W/A-Straße xx) und dem Bahnhof B eine Fahrt mit dem (Privat-)Pkw (nach Routenplaner „*ViaMichelin*“ - empfohlene Strecke: Entfernung: 21 km, Zeit: 17 Minuten), eine ÖBB-Zugfahrt vom Bahnhof B nach Bahnhof F (21 Tarif km; je nach Zuggattung zwischen 13 und 20 Minuten) und die Nutzung des S-Busses F (Linie zz) von F Bahnhof nach G R-Straße (ca. 4,5 km nach Routenplaner „*ViaMichelin*“, 17 Minuten) sowie ein Fußweg von der Bushaltestelle G R-Straße zur Arbeitsstätte des Bw. (HP, Gd F-G, Mf 7; ca. 1,3 km nach Routenplaner „*ViaMichelin*“, ca. 20 Minuten; siehe auch unter <http://www.F.at/stadtplan>) zu unterstellen. *Alternativ* kann der Arbeitsweg ab Bahnhof B auch durch die Nutzung der Bahn vom Bahnhof B nach Bahnhof R (26 Tarif km; je nach Zuggattung zwischen 19 und 26 Minuten), durch Benützung des L-Busses (Linie yy) von R Bahnhof nach Bs Kt (ca. 5,5 km nach Routenplaner „*ViaMichelin*“, 11 Minuten) sowie durch einen Fußweg von der Bushaltestelle Bs Kt zur Arbeitsstätte des Bw.

in F-G (ca. 1,5 km nach Routenplaner "ViaMichelin"; ca. 25 Minuten; siehe auch unter <http://www.F.at/stadtplan>) zurückgelegt werden.

Bezogen auf die Dienstzeiten des Bw. im Berufungsjahr [gestützt auf die oben zitierte Vorhaltsbeantwortung des Bw. ging das Finanzamt im Rahmen der Berufungsvorentscheidung vom 3. April 2009 von einer überwiegenden (= an mehr als der Hälfte der Arbeitstage) Arbeitszeit des Bw. von 8.00 Uhr bis 18.00 Uhr aus; nachdem diese Feststellung vom Bw. in der Folge nicht bestritten wurde (es wird in diesem Zusammenhang auf die Vorhaltswirkung der Berufungsvorentscheidung verwiesen; im Vorlageantrag gibt der Bw. im Übrigen lediglich an, dass die Einsätze *ofters* länger als bis 18.00 Uhr dauerten und er *teilweise* auch innerhalb einer Stunde einsatzbereit zu sein habe), legt auch der Unabhängige Finanzsenat diese überwiegende Arbeitszeit des Bw. (8.00 Uhr bis 18.00 Uhr) seiner Entscheidung zugrunde] 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 und bei der Arbeitsstätte) auszugehen [vgl. die Kursbücher des Verkehrsverbundes Vorarlberg, Fahrplan 06/07 (gültig vom 10. Dezember 2006 bis 8. Dezember 2007) sowie Fahrplan 07/08 (gültig vom 9. Dezember 2007 bis 13. Dezember 2008)]:

**Hinfahrt:**

- Pkw Wohnung in W ab ca. 6.15 Uhr/B Bahnhof an 6.32 Uhr, Park- bzw. Umsteigezeit ca. 5 Minuten, ÖBB-Regionalzug Bahnhof B ab 6.37 Uhr/Bahnhof F an 6.57 Uhr, Umsteigen und Weiterfahrt mit dem S-Bus F (Linie zz), F Bahnhof ab 7.06 Uhr/G R-Straße an 7.23 Uhr, Fußweg (ca. 20 Minuten) ab Bushaltestelle G R-Straße zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte an 7.43 Uhr, Wartezeit bis 8.00 Uhr, oder alternativ
- Pkw Wohnung in W ab ca. 6.15 Uhr/B Bahnhof an 6.32 Uhr, Park- bzw. Umsteigezeit ca. 5 Minuten, ÖBB-Regionalzug Bahnhof B ab 6.37 Uhr/Bahnhof R an 7.03 Uhr, Umsteigen und Weiterfahrt mit L-Bus (Linie yy), R Bahnhof ab 7.13(7.14 ab Fahrplanwechsel) Uhr/Bs Kt an 7.24 Uhr, Fußweg (ca. 25 Minuten) ab Bushaltestelle Bs Kt zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte an 7.49 Uhr, Wartezeit bis 8.00 Uhr.

**Rückfahrt:**

- Fußweg (ca. 20 Minuten) Arbeitsstätte ab 18.00 Uhr zur Bushaltestelle G R-Straße, Wartezeit bis 18.36 Uhr, S-Bus F (Linie zz) G R-Straße ab 18.36 Uhr/F Bahnhof an 18.53 Uhr, Wartezeit und Weiterfahrt mit ÖBB-Regionalzug, Bahnhof F ab 19.03 Uhr/Bahnhof B an 19.23 Uhr, Umsteigezeit auf Pkw ca. 5 Minuten, Pkw B Bahnhof ab 19.28 Uhr/Wohnung des Bw. in W an 19.45 Uhr, oder alternativ
- Fußweg (ca. 25 Minuten) Arbeitsstätte ab 18.00 Uhr zur Bushaltestelle Bs Kt, Wartezeit bis 18.33 Uhr, L-Bus (Linie yy) Bs Kt ab 18.33 Uhr/R Bahnhof an 18.46 Uhr, Wartezeit und Weiterfahrt mit ÖBB-

Regionalzug, Bahnhof R ab 18.56 Uhr/Bahnhof B an 19.23 Uhr, Umsteigezeit auf Pkw ca. 5 Minuten, Pkw B Bahnhof ab 19.28 Uhr/Wohnung des Bw. in W an 19.45 Uhr.

Dem Einwand des Bw. im Berufungsschriftsatz bzw. im Vorlageantrag, wonach seine Dienstzeit mehrmals vor 7.00 Uhr begonnen bzw. nach 19.00 Uhr geendet habe bzw. seine Einsätze öfters länger als bis 18.00 Uhr dauerten, wobei ihm zu diesen Zeiten keine öffentlichen Verkehrsmittel mehr zur Verfügung gestanden seien, und er auch öfters auf Abruf innerhalb einer Stunde einsatzbereit zu sein hatte, was ohne eigenes Auto leider unmöglich gewesen sei, ist zu entgegnen, dass damit allein schon auf Grund des Überwiegensgrundsatzes nichts gewonnen ist; es wird dabei auf die oben dargelegten Überlegungen verwiesen, wonach gegenständlich davon auszugehen war, dass der Bw. *überwiegend* zwischen 8.00 Uhr und 18.00 Uhr seine nichtselbständige Tätigkeit als P ausgeübt hat. Notwendig wäre aber 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 konnte vom Bw. jedoch trotz entsprechender Vorhaltungen nicht entsprechend nachgewiesen werden, dass ihm *überwiegend* die Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels bei der An- bzw. Heimfahrt unmöglich gewesen wäre. In diesem Zusammenhang ist auch zu berücksichtigen, dass dem Bw. im Berufungsjahr täglich sehr wohl auch vor 8.00 Uhr bzw. nach 18.00 Uhr folgende Verbindungen mit öffentlichen Verkehrsmitteln zur Verfügung standen:

*Hinfahrt:*

- Pkw Wohnung in W ab ca. 5.15 Uhr/B Bahnhof an 5.32 Uhr, Park- bzw. Umsteigezeit ca. 5 Minuten, ÖBB-Regionalzug Bahnhof B ab 5.37 Uhr/Bahnhof R an 6.03 Uhr, Umsteigen und Weiterfahrt mit L-Bus (Linie yy), R Bahnhof ab 6.13(6.14) Uhr/Bs Kt an 6.24 Uhr, Fußweg (ca. 25 Minuten) ab Bushaltestelle Bs Kt zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte an 6.49 Uhr,
- Pkw Wohnung in W ab ca. 5.15 Uhr/B Bahnhof an 5.32 Uhr, Park- bzw. Umsteigezeit ca. 5 Minuten, ÖBB-Regionalzug Bahnhof B ab 5.37 Uhr/Bahnhof F an 5.57 Uhr, Weiterfahrt mit S-Bus F (Ringlinie yx), F Bahnhof ab 6.05 Uhr - mit Umsteigen auf S-Bus F (Linie yz) in G K-Straße - G R-Straße an 6.36 Uhr, Fußweg (ca. 20 Minuten) ab Bushaltestelle G R-Straße zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte an 6.56 Uhr,
- Pkw Wohnung in W ab ca. 5.53 Uhr/B Bahnhof an 6.10 Uhr, Park- bzw. Umsteigezeit ca. 5 Minuten, ÖBB-EN Bahnhof B ab 6.15 Uhr/Bahnhof F an 6.31 Uhr, Umsteigen und Weiterfahrt mit S-Bus F (Linie zz), F Bahnhof ab 6.36 Uhr/G R-Straße an 7.53 Uhr, Fußweg (ca. 20 Minuten) ab Bushaltestelle G R-Straße zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte an 7.13 Uhr,
- Pkw Wohnung in W ab ca. 5.45 Uhr/B Bahnhof an 6.02 Uhr, Park- bzw. Umsteigezeit ca. 5 Minuten, ÖBB-Regionalzug Bahnhof B ab 6.07 Uhr/Bahnhof R an 6.33 Uhr, Umsteigen und Weiterfahrt mit L-Bus

(Linie yy), R Bahnhof ab 6.38(6.44) Uhr Bs Kt an 6.49(54) Uhr, Fußweg (ca. 25 Minuten) ab Bushaltestelle Bs Kt zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte an 7.14(7.19) Uhr.

*Rückfahrt:*

- Fußweg (ca. 20 Minuten) Arbeitsstätte ab 18.00 Uhr zur Bushaltestelle G R-Straße, Wartezeit bis 18.36 Uhr, S-Bus F (Linie zz) G R-Straße ab 18.36 Uhr/F Bahnhof an 18.53 Uhr, Wartezeit und Weiterfahrt mit ÖBB-Regionalzug Bahnhof F ab 19.03 Uhr/Bahnhof B an 19.23 Uhr, Umsteigezeit auf Pkw ca. 5 Minuten, Pkw B Bahnhof ab 19.28 Uhr/Wohnung des Bw. in W an 19.45 Uhr,
- Fußweg (ca. 25 Minuten) Arbeitsstätte ab 18.35 Uhr zur Bushaltestelle Bs Kt, Wartezeit bis 19.03 Uhr, L-Bus (Linie yy) Bs Kt ab 19.03 Uhr/R Bahnhof an 19.16(19.15) Uhr, Wartezeit und Weiterfahrt mit ÖBB-Regionalzug Bahnhof R ab 19.28 Uhr/Bahnhof B an 19.53 Uhr, Umsteigezeit auf Pkw ca. 5 Minuten, Pkw B Bahnhof ab 19.58 Uhr/Wohnung des Bw. in W an 20.15 Uhr,
- Fußweg (ca. 20 Minuten) Arbeitsstätte ab 18.40 Uhr zur Bushaltestelle G R-Straße, Wartezeit bis 19.06 Uhr, S-Bus F (Linie zz) G R-Straße ab 19.06 Uhr/F Bahnhof an 19.23 Uhr, Wartezeit und Weiterfahrt mit ÖBB-Regionalzug Bahnhof F ab 19.33 Uhr/Bahnhof B an 19.53 Uhr, Umsteigezeit auf Pkw ca. 5 Minuten, Pkw B Bahnhof ab 19.58 Uhr/Wohnung des Bw. in W an 20.15 Uhr,
- Fußweg (ca. 25 Minuten) Arbeitsstätte ab 19.05 Uhr zur Bushaltestelle Bs Kt, Wartezeit bis 19.33 Uhr, L-Bus (Linie yy) Bs Kt ab 19.33 Uhr/R Bahnhof an 19.46(19.45) Uhr, Wartezeit und Weiterfahrt mit ÖBB-Regionalzug Bahnhof R ab 19.56 Uhr/Bahnhof B an 20.23 Uhr, Umsteigezeit auf Pkw ca. 5 Minuten, Pkw B Bahnhof ab 20.28 Uhr/Wohnung des Bw. in W an 20.45 Uhr,
- Fußweg (ca. 20 Minuten) Arbeitsstätte ab 19.10 Uhr zur Bushaltestelle G R-Straße, Wartezeit bis 19.36 Uhr, S-Bus F (Linie zz) G R-Straße ab 19.36 Uhr/F Bahnhof an 19.53 Uhr, Wartezeit und Weiterfahrt mit ÖBB-Regionalzug Bahnhof F ab 20.03 Uhr/Bahnhof B an 20.23 Uhr, Umsteigezeit auf Pkw ca. 5 Minuten, Pkw B Bahnhof ab 20.28 Uhr/Wohnung des Bw. in W an 20.45 Uhr,
- Fußweg (ca. 25 Minuten) Arbeitsstätte ab 20.40 Uhr zur Bushaltestelle Bs Kt, Wartezeit bis 21.09 Uhr, L-Bus (Linie yy) Bs Kt ab 21.09 Uhr/R Bahnhof an 21.21(21.20) Uhr, Wartezeit und Weiterfahrt mit ÖBB-Regionalzug Bahnhof R ab 21.56 Uhr/Bahnhof B an 22.23 Uhr, Umsteigezeit auf Pkw ca. 5 Minuten, Pkw B Bahnhof ab 22.28 Uhr/Wohnung des Bw. in W an 22.45 Uhr.

Angesichts dieser Verkehrsverbindungen gelangte der Unabhängige Finanzsenat (UFS) zur Überzeugung, dass dem Bw. im streitgegenständlichen Zeitraum 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. Abschließend sei noch erwähnt, dass die Gewährung des sog. großen Pendlerpauschales **ausschließlich nach objektiven Kriterien der Benutzungsmöglichkeit des öffentlichen Verkehrsmittels** zu beurteilen ist.

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) - ca. 49 Kilometer (bei der Alternativvariante über R Bahnhof: ca. 55 km) beträgt, dann stünde dem Bw. nach der oben dargestellten, der einheitlichen Verwaltungsübung dienenden Verwaltungspraxis für deren Zurücklegung zweieinhalb 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 und bei der Arbeitsstätte), wonach sich für die Hin- und Rückfahrt eine einfache Fahrzeit von 105 Minuten 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 zweieinhalb Stunden.

Angesichts der obigen Überlegungen 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 die Berufung als unbegründet abzuweisen. Gleichzeitig war der angefochtene Einkommensteuerbescheid vom 20. März 2009, womit das Finanzamt das sog. kleine Pendlerpauschale mit einem jährlichen Pauschbetrag von 1.161,00 € als Werbungskosten berücksichtigte, insofern abzuändern, als das sog. kleine Pendlerpauschale für das Jahr 2007 - entsprechend den obigen Tabellen - richtigerweise mit einem jährlichen Pauschbetrag von **1.030,50 €** anzusetzen war.

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

Feldkirch, am 9. Juli 2009