



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Z., P., vom 16. März 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 15. Februar 2008 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Die Einkommensteuer wird für das Jahr 2006 festgesetzt mit:	-437,11 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	3.818,31 €
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	9.076,87 €
LZ1	
	2.276,12 €
LZ2	
	-332,65 €
	-132,00 €
Sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag	
Pauschbetrag für Werbungskosten	
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	
Gesamtbetrag der Einkünfte	12.895,18 €
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988):	
Viertel der Aufwendungen für Personenversicherungen, Wohnraumschaffung und –sanierung, Genußscheine und junge Aktien (Topf-Sonderausgaben)	-453,50 €
Kirchensteuer	38,20 €
Einkommen	12.403,48 €
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt:	

$(12.403,48 - 10.000) \cdot 5.750 / 15.000$	921,33 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	921,33 €
Verkehrsabsetzbetrag	-291,00 €
Arbeitnehmerabsetzbetrag	- 54,00 €
Einkommensteuer	576,33 €
Anrechenbare Lohnsteuer (260)	-1.013,44 €
Festgesetzte Einkommensteuer	-437,11 €

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge kurz: Bw.) machte in seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2006 unter anderem Aufwendungen in Höhe von 3.087,45 € als außergewöhnliche Belastungen geltend. Mit Bescheid vom 4. Juli 2007 wurde er erklärungsgemäß veranlagt.

Im Zuge einer auf einer elektronischen Zufallsauswahl basierenden nachprüfenden Bescheidkontrolle wurde der Bw. mit Vorhalt vom 11. Jänner 2008 ersucht, seine außergewöhnlichen Belastungen mittels einer Aufstellung samt dazugehöriger Belege nachzuweisen. Allfällige Kostenersätze durch die gesetzliche Kranken- oder Unfallversicherung oder einer freiwilligen Krankenzusatz- bzw. Unfallversicherung oder von dritter Seite seien abzuziehen.

In der Vorhaltsbeantwortung gab der Bw. bekannt, dass die als außergewöhnliche Belastungen geltend gemachten Aufwendungen laut eingereichter Aufstellung zur Gänze in Zusammenhang mit der Zweitwohnung in X. stünden. Im Einzelnen handle es sich um Einrichtungsgegenstände, Mietaufwand, Betriebskosten und Inseratkosten für die Wohnungssuche.

Mit Bescheid vom 15. Februar 2008 wurde der Einkommensteuerbescheid 2006 vom 4. Juli 2007 gemäß § 299 BAO aufgehoben und mit selbem Datum ein neuer Einkommensteuerbescheid 2006 erlassen. Mit diesem wurde den geltend gemachten Aufwendungen die Anerkennung als außergewöhnliche Belastungen mit der Begründung verwehrt, die Aufwendungen seien weder aus tatsächlichen, rechtlichen noch sittlichen Gründen zwangsläufig erwachsen.

In der Berufung, die sich nicht gegen den Aufhebungsbescheid, sondern lediglich gegen den am 15. Februar 2008 (neu) erlassenen Einkommensteuerbescheid richtet, wurde im Wesentlichen Folgendes ausgeführt: Vorerst sei festzuhalten, dass dem angefochtenen Bescheid nicht entnommen werden könne, welche geltend gemachten Aufwendungen gemeint seien, weshalb die Begründung als mangelhaft anzusehen sei. Zudem sei die im

bekämpften Bescheid vertretene Rechtsmeinung unzutreffend. Bei außergewöhnlichen Belastungen handle es sich um zwangsläufige private Aufwendungen, die nach dem subjektiven Nettoprinzip von der Steuerbemessungsgrundlage abzuziehen seien. Die Belastung sei dann eine außergewöhnliche, wenn sie höher sei als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse erwachse (§ 34 Abs. 2 EStG 1988). Weiters müsse die Belastung zwangsläufig erwachsen, die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit beeinträchtigen und in weiterer Folge auch zu einer Vermögensminderung führen. Außergewöhnliche Belastungen seien von Amts wegen zu berücksichtigen.

Der Bw. strebe den Rechtsanwaltsberuf an, für den die Rechtsanwaltsprüfung zwingende Voraussetzung sei. Er habe daher die Erfordernisse der Rechtsanwaltsordnung (RAO) zu erfüllen, diesbezüglich sei insbesondere auf § 1 und § 2 RAO zu verweisen. Zu verweisen sei zudem auf das Rechtsanwaltsprüfungsgesetz (RAPG) samt der Ausbildungsrichtlinie (Verordnung) des Österreichischen Rechtsanwaltskammertages.

Der Bw. stehe in einem Ausbildungsverhältnis. Für die Ablegung der Rechtsanwaltsprüfung benötige er zwingend eine Anstellung (praktische Verwendung) bei einem Rechtsanwalt. Seinen Ausbildungsplatz bei Rechtsanwalt Y. in S. habe der Bw. verloren, er sei seit März 2006 auf der Suche nach einem neuen Ausbildungsplatz gewesen, habe diesen aber erst Ende Juli 2006 gefunden. Der nunmehrige Ausbildungsplatz befinde sich in X. (Rechtsanwaltskanzlei YY) und somit rund 65 km vom Wohnort des Bw. entfernt.

Es sei nun ständige Praxis, während des Ausbildungsverhältnisses bis 19:00 Uhr bzw. 20:00 Uhr oder sogar noch länger zu arbeiten. Würde ein Rechtsanwaltsanwärter das Büro ständig bereits um 17:00 Uhr oder 18:00 Uhr verlassen, wäre damit unmittelbar der Verlust des Ausbildungsplatzes verbunden. Der Hauptwohnsitz des Bw. befinde sich in Z., wo er sich eine eigene Wohnung eingerichtet habe. Demgegenüber sei die Wohnung in X. ausschließlich angemietet worden, damit sich der Bw. seiner Ausbildung widmen könne bzw. damit er seinen Ausbildungsplatz und damit seine Erwerbsquelle nicht verliere. Sie werde von Montag bis Freitag zur Übernachtung genützt und sei klein, sie bestehe lediglich aus einem Vorraum, einem Zimmer, Bad und WC.

Da der Bw. in Z. seinen Hauptwohnsitz und eine fertig eingerichtete Wohnung habe, handle es sich bei den geltend gemachten Aufwendungen um zusätzliche, ausschließlich im Zusammenhang mit der Zweitwohnung in X. bzw. am Ausbildungs- und Arbeitsplatz stehende Anschaffungen bzw. Ausgaben. Gerade solche Aufwendungen seien außergewöhnlich. Sie seien höher als diejenigen, die durchschnittlichen Steuerpflichtigen erwachsen würden. So sei die lange Arbeitszeit eine Besonderheit der Ausbildung zum Rechtsanwalt und vorwiegend dort ständige Praxis. Die lange Arbeitszeit mache es unmöglich, täglich eine Strecke von 2 x

65 km (gesamt 130 km) zurückzulegen. Dazu komme, dass öffentliche Verkehrsmittel von Z. aus und retour zu den betreffenden Zeiten nicht oder nur teilweise zur Verfügung stünden. Auch sei es der ÖBB offensichtlich nicht möglich, die Fahrzeiten genau einzuhalten mit der Folge, dass der Bw. für eine Fahrt von X. nach Z. öfter mehr als zwei Stunden benötigt habe. Die angeführten ausschließlich zwecks Erhalt der Einnahmequelle und des Ausbildungsplatzes getätigten Aufwendungen belasteten zudem die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Bw. und hätten auch zu einer Vermögensminderung auf Seiten des Bw. geführt. Ferner seien die mit der Zweitwohnung in X. in Zusammenhang stehenden zusätzlichen Aufwendungen zwangsläufig erwachsen. Der Bw. hätte sich diesen Belastungen deshalb nicht entziehen können (§ 3 Abs. 3 EStG 1988), weil es ihm nach einem anstrengenden Arbeitstag körperlich nicht mehr möglich gewesen wäre, zu seiner Wohnung nach Z. zu fahren. Zwecks Vermeidung gesundheitlicher Nachteile wäre der Bw. daher zur Anmietung einer zusätzlichen Wohnung gezwungen gewesen. Der Bw. habe nur die Wahl gehabt, entweder eine Zweitwohnung am Ausbildungsort anzumieten und die damit verbundenen Kosten zu tragen oder aber seinen Arbeitsplatz zu verlieren.

Mangels Anerkennung der betreffenden Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen sei der angefochtene Bescheid rechtswidrig und widerspreche dem subjektiven Nettoprinzip sowie dem Gleichheitsgrundsatz. Es werde daher beantragt, der Berufung Folge zu geben und den angefochtenen Einkommensteuerbescheid vom 15. Februar 2008 aufzuheben. In eventu werde die Abänderung des angefochtenen Bescheides dahingehend beantragt, dass außergewöhnliche Belastungen in der erklärten Höhe berücksichtigt werden.

Mit Ergänzungsersuchen vom 27. März 2008 wurde der Bw. vom Finanzamt aufgefordert, einen den gesamten Erwerbstätigkeitszeitraum im Streitjahr (Ausbildungsverhältnis in S. und X.) umfassenden Zeitrachweis vorzulegen. Dieser könne beispielsweise in Form einer damals geführten Zeitkarte erfolgen, mit Beginn und Ende des jeweiligen Arbeitstages. Der Zeitrachweis sei zudem von den jeweiligen Arbeitgebern zu bestätigen.

In seiner elektronisch übermittelten Stellungnahme vom 6. April 2008 führte der Bw. Folgendes aus:

Der Arbeitgeber in S., Rechtsanwalt Y, sei von den geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen nicht betroffen, denn diese stünden in unmittelbarem Zusammenhang mit dem Ausbildungsplatz in X. (Kanzlei YY.). Zudem sei bei Y. keine Zeiterfassung durchgeführt worden.

Das mit 27. März 2008 datierte Ergänzungsersuchen des Finanzamtes habe der Bw. am 4. April 2008 gegen 20.00 Uhr erhalten, somit sei die mit 8. April 2008 angeführte

Beantwortungsfrist zu kurz. Dies insbesondere deshalb, weil der Bw. auch von seinen ehemaligen Arbeitgebern Bestätigungen beibringen solle.

Auch am betroffenen Arbeitsplatz in X. sei keine Zeiterfassung erfolgt. So habe es weder eine Stempeluhr noch sonstige Aufzeichnungen über die getätigten Stunden bzw. über Beginn und Ende eines jeden Arbeitstages gegeben. Tatsächlich entspreche es der einhelligen Praxis, dass während der praktischen Ausbildungszeit zum Rechtsanwalt täglich bis 19.00 Uhr bzw. 20.00 Uhr oder sogar noch länger gearbeitet werde. Dies sei auch allseits bekannt. Im Übrigen sei offenkundig, dass die Zweitwohnung in X. und damit am Arbeitsplatz ausschließlich zu beruflichen Zwecken verwendet worden sei.

Der Bw. habe keinen Rechtsanspruch auf Ausstellung einer Bestätigung über die getätigten Arbeitszeiten. Ihm stehe daher auch nicht zu, eine solche zu verlangen. Dieser Umstand sei der betroffenen Rechtsanwaltskanzlei in X. sicher bekannt, immerhin handle es sich um Rechtsanwälte. Da – wie erwähnt – Zeitaufzeichnungen gar nicht geführt worden seien, sei seinen ehemaligen Arbeitgebern die Ausstellung der geforderten Bestätigung auch nicht möglich.

Der Stellungnahme beigelegt waren eine Meldebestätigung vom 3. Oktober 2006, wonach der Bw. seit 3. Oktober des Streitjahres in X., M., polizeilich gemeldet ist. Angeführt ist weiters, dass es sich bei diesem Wohnsitz um einen Nebenwohnsitz handelt. Beigelegt war ferner eine mit 13. April 2007 datierte Bestätigung, wonach der Mietvertrag betreffend die Wohnung in X. mit 15. April 2007 einvernehmlich aufgelöst wurde. Aus dem ebenfalls übermittelten mit 10. September 2007 datierten Dienstzeugnis geht hervor, dass der Bw. vom 7. August 2006 bis zum 28. Februar 2007 in der Rechtsanwaltskanzlei YY. als Konzipient tätig war.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 23. April 2008 wurde der Berufung teilweise Folge gegeben. In der Begründung wurde im Wesentlichen dargelegt, Ausgaben, die Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben bildeten, könnten nicht als außergewöhnliche Belastungen anerkannt werden. Bei Aufwendungen für die Zweitwohnung handle es sich um Kosten im Zusammenhang mit einer Berufstätigkeit oder Ausbildung, weshalb sie allenfalls gemäß § 16 EStG 1988 im Rahmen einer „doppelten Haushaltsführung“ zu berücksichtigen seien. Dies setze aber eine beruflich veranlasste Begründung eines eigenen Haushaltes an einem außerhalb des Familienwohnsitzes gelegenen Beschäftigungsort voraus. Eine solche liege vor, wenn der Familienwohnsitz des Steuerpflichtigen von seinem Beschäftigungsort so weit entfernt sei, dass ihm eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden könne und entweder die Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsortes nicht privat veranlasst sei oder die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort nicht zugemutet werden könne.

Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr sei jedenfalls anzunehmen, wenn der Familienwohntort vom Beschäftigungswohntort mehr als 120 km entfernt sei. Im Berufungsfall liege die einfache Wegstrecke von Z. nach X. mit 65 km laut Vorbringen des Bw. deutlich unter jener Grenze. Abgesehen davon, dass der Bw. weder eine Bestätigung des Arbeitgebers noch einen Nachweis über die tatsächlichen Arbeitszeiten vorgelegt habe, habe eine Überprüfung ergeben, dass zu den vom Bw. angegebenen Arbeitszeiten sehr wohl öffentliche Verkehrsmittel von der Wohnung zur Arbeitsstätte und retour fast durchgehend benutzbar und zeitlich zumutbar seien (<http://www.oebb.at/>). Es sei daher davon auszugehen, dass die Begründung eines Zweitwohnsitzes trotz der Möglichkeit und Zumutbarkeit einer täglichen Rückkehr vom Arbeitsort zum Hauptwohnsitz einer persönlichen Vorliebe entspreche und daher privat veranlasst sei. Wenn der Familienwohnsitz des Steuerpflichtigen aus privaten Gründen außerhalb der üblichen Entfernung vom Arbeitsplatz liege, könnten Aufwendungen für die Wohnung am Arbeitsplatz, die Verpflegungsmehraufwendungen sowie die Kosten für Familienheimfahrten steuerlich nicht berücksichtigt werden (VwGH 26.4.1989, 86/14/0030; VwGH 19.9.1989, 89/14/0100). Solche Aufwendungen wären nur dann abzugsfähig, wenn die doppelte Haushaltsführung berufsbedingt sei. Berufsbedingt sei sie jedenfalls dann, wenn der Steuerpflichtige selbst an beiden Wohnsitzen nennenswerte Einkünfte erziele (VwGH 29.1.1965, 1176/63) oder beide Ehegatten am jeweiligen Wohnsitz nennenswerte Einkünfte bezögen. Zwar könne dem Berufungsantrag nicht Folge gegeben werden, allerdings werde dem Bw. das ihm zustehende kleine Pendlerpauschale gemäß § 16 EStG 1988 gewährt. Dieses betrage 650,03 € für die Fahrten nach Dornbirn (1.614,00 € für über 60 km anteilmäßig für 147 Tage) und 97,24 € für die Fahrten nach Schruns (546,00 € für 20 km bis 40 km für 65 Tage), insgesamt sohin 747,27 € (Anmerkung: Der Pauschbeträge von 1.614,00 € bzw. 546,00 € kommen erst im Veranlagungsjahr 2007 zur Anwendung, im Jahr 2006 betragen die Pauschbeträge richtigerweise 1.467,00 € bzw. 495,00 €).

Im Vorlageantrag wurde ergänzend ausgeführt, der Bw. wohne an einer exponierten Lage. Der Wohnort in Z., P., sei ausschließlich über den Güterweg DK. erreichbar bzw. nur über diesen mit dem öffentlichen Verkehrsnetz verbunden. Gerade in den Wintermonaten sei der Wohnort in Z. auf Grund einer Liftanlage nur eingeschränkt erreichbar. Neben den untypisch langen Arbeitszeiten habe gerade auch die dargestellte Situation die Unzumutbarkeit einer täglichen Rückkehr vom Arbeitsort an den Familienwohnsitz nach sich gezogen und die Anmietung einer kleinen Wohnung am Ausbildungsplatz notwendig gemacht. Hätte der Bw. diese kleine Wohnung nicht angemietet, wäre damit unmittelbar der Verlust seiner Arbeits- und Ausbildungsstätte verbunden gewesen. Beantragt wurde, dem Berufsbegehren Folge zu geben und den angefochtenen Bescheid aufzuheben bzw. dahingehend abzuändern, dass die geltend gemachten Aufwendungen in Höhe von 3.087,45 € als außergewöhnliche

Belastungen oder in eventu als Werbungskosten berücksichtigt werden. Als weiteres Eventualbegehren werde die Abänderung des angefochtenen Bescheides dahingehend beantragt, dass das Pendlerpauschale entsprechend berücksichtigt werde.

Dem Vorlageantrag beigelegt war ein mit 30. Jänner 2006 datiertes, an den Obmann der Güterweggenossenschaft DK. gerichtetes Schreiben der Agrarbezirksbehörde Z betreffend die Sperre des Güterweges DK. während der Wintersaison. Dieses Schreiben wurde unter anderem auch dem Bw. übermittelt. Darin wird festgehalten, dass laut Gutachten eines schitechnischen Amtssachverständigen die Benützer des Schiliftes DP. einer erheblichen Gefahr für Leib und Leben ausgesetzt seien, wenn der Güterweg DK. im Winter mit Kraftfahrzeugen befahren werde. Die Gefahrensituation werde auch dann nicht entschärft, wenn der Schilift zum Schutze der hochfahrenden Schifahrer angehalten werde, da im Schigebiet befindliche Schifahrer dennoch talabwärts führen und dabei den Güterweg DK. querten. Die Güterweggenossenschaft DK. werde daher ersucht, den Güterweg DK. zumindest während der Betriebszeiten des Schleppliftes zwischen den Gefahrenbereichen für jeglichen Kraftfahrzeugverkehr wirksam, insbesondere durch geeignete Vorrichtungen (wie z.B. Schrankenanlage, Holzpflöcke, etc.) zu sperren.

Über die Berufung wurde erwogen:

In Streit steht, ob Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung steuerlich anzuerkennen sind, und - sofern dies zu verneinen ist - ob das sog. große Pendlerpauschale zu berücksichtigen ist.

Als Sachverhalt steht fest, dass der Bw. im Streitjahr vom 01.01.2006 bis zum 06.03.2006 als Konzipient bei einem Anwalt in S. tätig war und vom 07.08.2006 bis zum 31.12.2006 bei einer Anwaltssozietät in X.. Seit Oktober 2006 hatte der Bw. einen Nebenwohnsitz in X, M., während sich der Familienwohnsitz des im Jahr 2006 in einer ehelichen Gemeinschaft lebenden Bw. in Z., P., befand. Die Lebensgefährtin des Bw. war im Streitjahr bei der RW. tätig und bezog Bruttoeinkünfte in Höhe von 34.106,99 €.

1) Doppelte Haushaltsführung

Werbungskosten sind gemäß § 16 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Demgegenüber bestimmt § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988, dass die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge bei den einzelnen Einkünften ebenso wenig abgezogen werden dürfen, wie nach Z 2 lit. a

dieser Gesetzesbestimmung Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Aufwendungen des Steuerpflichtigen für eine doppelte Haushaltsführung (Familienwohnsitz, weiterer Wohnsitz am Beschäftigungsort) sind steuerlich nur abzugsfähig, wenn eine berufliche Veranlassung für die doppelte Haushaltsführung besteht. Von einer beruflichen Veranlassung ist dem Grunde nach auszugehen, wenn der Familienwohnsitz des Steuerpflichtigen so weit von seinem Beschäftigungsort entfernt ist, dass ihm die tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann und die Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsortes nicht privat veranlasst (bzw. die Wohnsitzverlegung nicht zumutbar) ist (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 16 Tz 102 Stichwort "Doppelte Haushaltsführung").

Während also Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung einen Bezug zur beruflichen Sphäre zwingend voraussetzen, berücksichtigt die außergewöhnliche Belastung ausschließlich Aufwendungen der privaten Lebensführung. Davon ausgehend ergibt sich die Zuordnung der streitgegenständlichen Aufwendungen zu den Werbungskosten bzw. zu den Betriebsausgaben, wodurch eine Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung iSd § 34 EStG 1988 verwehrt wird, ein Grundsatz, der in § 34 Abs. 1 letzter Satz EStG 1988 festgeschrieben wird. Die Rechtsmeinung des Bw., Kosten der doppelten Haushaltsführung seien als außergewöhnliche Belastungen iSd § 34 EStG 1988 zu berücksichtigen, wird somit nicht geteilt.

Hinsichtlich der Frage, wann eine tägliche Rückkehr vom Arbeitsort zum Familienwohnsitz zugemutet werden kann, wird in der Literatur (z.B. Doralt, EStG¹¹, § 4, Tz 348; Fröhlich, Typisierende Betrachtungsweise und doppelte Haushaltsführung, in SWK 9/2010, S. 391 ff) in Anlehnung an die Verwaltungspraxis die Ansicht vertreten, dass bei einer Entfernung von 120 km (und mehr) eine tägliche Rückkehr jedenfalls unzumutbar ist. In begründeten Einzelfällen - etwa bei schlechten Straßenverhältnissen, schwierigem Gelände oder einzukalkulierenden Verzögerungen beim Grenzübertritt- kann auch schon bei geringeren Entfernungen eine Unzumutbarkeit gegeben sein. Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinen Erkenntnissen vom 19. September 1995, 91/14/0227, und vom 25. Februar 2003, 99/14/0340, ausgesprochen, dass eine tägliche Rückkehr zum Familienwohnsitz bei einer Entfernung zwischen Arbeitsstätte und Familienwohntort von 78 km bzw. 83 Kilometern und einer Fahrtzeit von einer Stunde jedenfalls zumutbar ist. Diese Rechtsansicht hat das Höchstgericht wiederum im Erkenntnis vom 15.09.2011, 2008/15/0239, bestätigt und die tägliche Rückkehr an einen 73 km vom Familienwohntort gelegenen Beschäftigungsort bei

einer Fahrtzeit von 60 Minuten selbst bei mehrstündigen Arbeitsunterbrechungen und spätabendlichen Dienstzeiten (bis 23.00 Uhr) als zumutbar qualifiziert. Auch in der Judikatur des Unabhängigen Finanzsenates sind die primären Kriterien bei der Unzumutbarkeitsprüfung der Entfernungs- und der Zeitfaktor. So wurde in der Entscheidung des UFS vom 11.04.2008, RV/0062-S/08, bei einem 104,27 Kilometer vom Arbeitsort entfernten Wohnsitz und einer aufzuwendenden Fahrtzeit von 1 Stunde, 16 Minuten, auch bei gelegentlich abzuleistenden Überstunden eine Zumutbarkeit der täglichen Heimkehr bejaht. Ebenso wurde in den Entscheidungen des UFS vom 07.08.2007, RV/0200-G/06, und vom 31.01.2007, RV/1967-W/04, bei zurückzulegenden Distanzen von ca. 90 km bzw. 100 km und bei Fahrzeiten von einer Stunde, dreizehn Minuten bzw. einer Stunde, zehn Minuten, die tägliche Rückkehr als zumutbar erachtet (siehe auch UFS 29.10.2007, RV/0060-K/07: 78 km, Fahrzeit unter einer Stunde; UFS 10.01.2007, RV/0651-G/06: 86 km, Fahrzeit ca. eine Stunde; UFS 02.01.2006, RV/2255-W/05: 99 km, Fahrzeit eine Stunde, 28 Minuten).

Eine Überprüfung der tatsächlichen Entfernung des Familienwohntortes in Z., P, vom Arbeitsort in X, A., mittels frei zugänglicher Online-Routenplaner ergab, dass die Entfernung zwischen 61,80 km („maps.google.de“) und 62 km („www.viamichelin“, „www.mappy.at“) beträgt und die Fahrtzeit zwischen 42 Minuten („maps.google.de“) und 44 Minuten (www.mappy.at, „www.falk.de“), wobei der weitaus überwiegende Teil auf der Autobahn zurückgelegt werden kann.

Der Bw. begründete die Unzumutbarkeit einer täglichen Rückkehr zum Familienwohnsitz mit seiner Tätigkeit als Konzipient, die tägliche Arbeitszeiten zumindest bis 19.00 Uhr bzw. 20.00 Uhr oder sogar noch länger bedinge. Als Beweis dafür könnten zwar keine Zeitaufzeichnungen vorgelegt werden, weil solche nicht geführt worden seien. Dass Arbeitsleistungen bis spätabends geleistet werden müssten, könne aber als bekannt vorausgesetzt werden. Nach so anstrengenden Arbeitstagen sei der Bw. körperlich nicht mehr in der Lage gewesen, zu seinem Familienwohnsitz zu fahren. Öffentliche Verkehrsmittel wären auch keine Alternative gewesen, weil solche zu den betreffenden Zeiten nicht oder nur eingeschränkt zur Verfügung gestanden seien. Zudem sei es immer wieder zu Verspätungen gekommen, sodass er öfters für die Heimreise von X. nach Z. mehr als zwei Stunden benötigt habe. Überdies sei der Familienwohnsitz in den Wintermonaten nur eingeschränkt erreichbar. Denn der einzige Zugang führe über einen Güterweg, der von talwärts fahrenden Schifahrern gequert würde.

Wie der Verwaltungsgerichtshof ebenso wie der Unabhängige Finanzsenat in mehreren, obig beispielhaft angeführten Judikaten aufgezeigt hat (insbesondere im Erkenntnis des VwGH vom 23.05.2003, 99/14/0340, bei einem Rechtsanwalt mit abendlichen Fallstudien und Besprechungen mit Klienten sowie Kanzleipartnern) ist bei einer zurückzulegenden Distanz

von 62 km und einer Fahrtzeit von weniger als einer Stunde selbst bei über die Normalarbeitszeit hinausgehenden Arbeitserfordernissen, spätabendlichen Dienstzeiten, und unzureichenden öffentlichen Verkehrsnetz eine tägliche Rückkehr an den Familienwohnsitz jedenfalls als zumutbar anzusehen. Auch der Einwand der eingeschränkten Erreichbarkeit des Familienwohnsitzes im Winter vermag aus der Sicht des Unabhängigen Finanzsenates nicht zu überzeugen. Ansonsten wäre die ebenfalls in Z., P., wohnhafte Lebensgefährtin des Bw., ebenso gezwungen gewesen, sich zwecks leichter Erreichbarkeit ihres Arbeitsplatzes bei der RW. für die Wintermonate einen Zweitwohnsitz zuzulegen. Zudem wäre dieser Umstand auch einer Nutzung des Familienwohnsitzes am Wochenende entgegengestanden, zumal nach der allgemeinen Lebenserfahrung eine Schiabfahrt gerade am Samstag und Sonntag verstärkt frequentiert wird. Es ist daher davon auszugehen, dass der Güterweg „DK.“ zumindest als Fußweg benutzt werden konnte. Da der Wohnsitz von der nächstgelegenen Haltestelle des Landbusses Nr. 90 (DK) laut Internetplattform des Vorarlberger Verkehrsverbundes (vmobil.at) lediglich 666 m entfernt ist - eine Strecke, die nach Angaben der genannten Plattform in 9 Minuten zurückgelegt werden kann – hat sich, sofern das Auto beim K. geparkt wurde, die insgesamt zur Bewältigung der Strecke „Familienwohnsitz – Arbeitsplatz“ aufzuwendende Zeit nur geringfügig erhöht (von 42 Minuten auf 51 Minuten).

Eine steuerliche Berücksichtigung der unter dem Titel „Doppelte Haushaltsführung“ geltend gemachten Aufwendungen war somit nicht möglich und die Berufung in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

2) Pendlerpauschale

In der Berufungsvorentscheidung wurde für die Fahrten nach X. und S. das sog. kleine Pendlerpauschale anerkannt. Das Vorbringen des Bw. - es sei zumindest das Pendlerpauschale zu berücksichtigen - ist daher aus der Sicht des Unabhängigen Finanzsenates als Antrag auf Gewährung des sog. großen Pendlerpauschales zu werten.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 in der für die Streitjahre geltenden Fassung sind Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte Werbungskosten. Nach lit. a dieser Bestimmung sind diese Ausgaben bei einer einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis 20 km grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 EStG 1988) abgegolten.

Beträgt die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt, mehr als 20 km und ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, dann werden gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG

1988 zusätzlich als Pauschbeträge berücksichtigt: Bei einer Fahrtstrecke von 20 km bis 40 km 495 € jährlich, 40 km bis 60 km 2006 981 € jährlich, über 60 km 1.467 € jährlich.

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 EStG 1988 anstelle der Pauschbeträge nach lit. b folgende Pauschbeträge berücksichtigt: Bei einer einfachen Fahrtstrecke von 2 km bis 20 km 270 € jährlich, 20 km bis 40 km 1.071 € jährlich, 40 km bis 60 km 1.863 € jährlich und über 60 km 2.664 € jährlich.

Wie der Unabhängige Finanzsenat bereits mehrfach entscheiden hat(z.B. UFS 23.11.2005, RV/0960-W/05; UFS 16.12.2005, RV/0478-W/05; UFS 21.02.2006, RV/0872-W/05; UFS 05.02.2008, RV/2086-W/07; UFS 11.04.2008, RV/0062-S/08; UFS 24.03.2009, RV/0423-I/07), ist bei Bestehen mehrerer Wohnsitze für das Pendlerpauschale auf jenen Wohnsitz abzustellen, von dem im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Fahrten zur Arbeitsstätte angetreten worden sind bzw. wohin von der Arbeitsstätte zurückgekehrt worden ist (in diesem Sinne auch Doralt, EStG¹³, § 16 Tz 114).

Der Bw. hat im Berufungsschriftsatz ausdrücklich angeführt, dass er die X.. Wohnung von Montag bis Freitag zur Übernachtung genützt hat. Da der Unabhängige Finanzsenat keinen Anlass sieht, dieses Vorbringen in Zweifel zu ziehen, war für Oktober 2006 bis einschließlich Dezember 2006 kein Pendlerpauschale zu gewähren.

Anderes gilt für den Zeitraum August 2006 bis einschließlich September 2006. Da der Nebenwohnsitz in X. erst im Oktober 2006 begründet wurde, steht für diese Lohnzahlungszeiträume ein Pendlerpauschale zu.

Zur Frage, ob für den angeführten Zeitraum 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, wird Folgendes ausgeführt:

Unzumutbarkeit der Benützung von Massenverkehrsmitteln ist nach der Verwaltungspraxis (vgl. Sailer/Bernold/Mertens, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2010, 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
ab 40 km	2,5 Stunden

Die Wegstrecke bemisst sich im Falle der Zumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels nach den Tarifkilometern zuzüglich Anfahrts- oder Gehwege zu den jeweiligen Ein- und Ausstiegstellen. Im Falle der Unzumutbarkeit ist die kürzeste Straßenverbindung heranzuziehen.

Die Wegzeit umfasst also 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 172 und 226 f; Schuch, Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Pendler-Pauschale), in: ÖStZ 1988, Seiten 316 ff].

Die Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels ist somit auch dann zumutbar, wenn man einen Teil der Wegstrecke beispielsweise 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 sind im gegenständlichen Fall für die Zurücklegung des Arbeitsweges eine Fahrt mit dem eigenen PKW auf der Wegstrecke zwischen der Wohnung des Bw. in Z., P., und dem Bahnhof B. (laut Routenplaner „maps.google.de“ – empfohlene Wegstrecke: 15,10 km, 13 Minuten), eine Fahrt mit der Bahn von B. nach X. (47 Tarifkilometer, 49 Minuten mit dem Regionalzug bzw. rund 30 Minuten mit dem Schnellzug oder Regionalexpresszug) sowie ein Fußweg vom Bahnhof X. bis zum Arbeitsplatz in X., A (laut Routenplaner „maps.google.de“: 700 m, ca. 9 Minuten) zu unterstellen.

Alternativ kann auf der Strecke Z., P., bis Bahnhof B. auch ein Fussweg zur Haltestelle des Landbusses Nr. 90 (DK; laut „vmobil.at“: 623 m, 9 Minuten) und eine Fahrt mit dem Landbus (Nr. 90; DK bis B.-Bahnhof; mindestens 22 Minuten bis maximal 32 Minuten) angenommen werden.

Ausgehend von den angegebenen Arbeitszeiten standen dem Bw. laut den Kursbüchern des Verkehrsverbundes V., Fahrplan 05/06 (gültig vom 24. April 2006 bis 9. Dezember 2006) und Fahrplan 06/07 (gültig vom 10. Dezember 2006 bis 15. April 2007; diesbezüglich sind nachfolgend die Klammerangaben maßgebend) - sofern ausschließlich öffentliche Verkehrsmitteln benutzt werden - folgende Verbindungen zur Verfügung:

I) Hinfahrt (Montag bis Freitag):

a) Landbus 90:

Art des Verkehrsmittels	Abfahrt	Ankunft	Dauer
Haltestelle „DK“ bis Haltestelle „B. Bahnhof“	05.10 Uhr (05.03 Uhr)	05.35 Uhr (05.33 Uhr)	25 min. (30 min.)

(15,10 Kilometer laut „maps.google.de“)			
	06.05 Uhr (05.50 Uhr)	06.32 Uhr (06.22 Uhr)	27 min. (32 min.)
	07.00 Uhr (06.56 Uhr)	07.22 Uhr (07.18 Uhr)	22 min. (22 min.)
	07.50 Uhr (07.22 Uhr)	08.22 Uhr (07.54 Uhr)	32 min. (32 min.)
	08.50 Uhr (07.50 Uhr)	09.22 Uhr (08.22 Uhr)	32 min. (32 min.)

b) ÖBB:

Art des Verkehrsmittels	Abfahrt	Ankunft	Dauer
B. – X. (47 Tarifkilometer laut „fahrplan.oebb.at“)	05.37 Uhr	06.26 Uhr	49 min.
	06.40 Uhr (06.33 Uhr)	07.11 Uhr (07.08 Uhr)	31 min. (35 min.)
	07.28 Uhr	08.07 Uhr	39 min.
	08.28 Uhr (08.07 Uhr)	09.01 Uhr (08.56 Uhr)	33 min. (49 min.)
	09.37 Uhr (08.28 Uhr)	10.26 Uhr (09.01 Uhr)	49 min. (33 min.)

II) Rückfahrt

a) ÖBB:

Art des Verkehrsmittels	Abfahrt	Ankunft	Dauer
X.–B. (47 Tarifkilometer laut „fahrplan.oebb.at“)	17.52 Uhr	18.32 Uhr	40 min.
	18.32 Uhr	19.23 Uhr	51 min.
	21.04 Uhr	21.32 Uhr	28 min.

b) Landbus 90:

Art des Verkehrsmittels	Abfahrt	Ankunft	Dauer
Haltestelle „B. Bahnhof“ bis Haltestelle „DK “ (15,10 Kilometer laut „maps.google.de“)	18.37 Uhr	19.02 Uhr (19.04 Uhr)	25 min. (27 min.)
	19.37 Uhr	20.02 Uhr (20.04 Uhr)	25 min. (27 min.)
	22.10 Uhr (22.05 Uhr)	22.32 Uhr (22.29 Uhr)	22 min. (24 min.)

Wird zur Minimierung der aufwendenden Zeit die optimale Kombination von Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel gewählt (Fahrt mit PKW anstelle des Landbusses 90) war von folgenden Abfahrts- und Ankunftszeiten (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt) auszugehen:

Hinfahrt:

Fahrt mit dem eigenen PKW von der Wohnung zum Bahnhof B. (13 min.), Park- bzw. Umsteigezeit (5 min.), ÖBB (xx) 06.40 Uhr, Abfahrt B./07.11 Uhr Ankunft X. (31 min.), Fußweg zur Arbeitsstätte (9 min.);

Fahrt mit dem eigenen PKW von der Wohnung zum Bahnhof B. (13 min.), Park- bzw. Umsteigezeit (5 min.), ÖBB (xxx) 06.59 Uhr, Abfahrt B./07.41 Uhr Ankunft X. (42 min.), Fußweg zur Arbeitsstätte (9 min.);

Fahrt mit dem eigenen PKW von der Wohnung zum Bahnhof B. (13 min.), Park- bzw. Umsteigezeit (5 min.), ÖBB (x) 07.28 Uhr, Abfahrt B./08.07 Uhr Ankunft X. (39 min.), Fußweg zur Arbeitsstätte (9 min.);

Rückfahrt:

Fußweg zum Bahnhof X. (9 min.), ÖBB (xxxx) 18.53 Uhr, Abfahrt X./19.15 Uhr Ankunft F., 19.20 Uhr, Abfahrt F./19.32 Uhr, Ankunft B. (39 min.), Park- bzw. Umsteigezeit (5 min.), Fahrt mit dem eigenen PKW vom Bahnhof B. zur Wohnung (13 min.);

Fußweg zum Bahnhof X. (9 min.), ÖBB (y) 19.32 Uhr, Abfahrt X./20.23 Uhr Ankunft B. (51 min.), Park- bzw. Umsteigezeit (5 min.), Fahrt mit dem eigenen PKW vom Bahnhof B. zur Wohnung (13 min.);

Fußweg zum Bahnhof X. (9 min.), ÖBB (yy) 20.22 Uhr, Abfahrt X./20.59 Uhr, Ankunft B. (37 min.), Park- bzw. Umsteigezeit (5 min.), Fahrt mit dem eigenen PKW vom Bahnhof B. zur Wohnung (13 min.);

Fußweg zum Bahnhof X. (9 min.), ÖBB (yyy) 21.04 Uhr, Abfahrt X./21.32 Uhr Ankunft B. (28 min.), Park- bzw. Umsteigezeit (5 min.), Fahrt mit dem eigenen PKW vom Bahnhof B. zur Wohnung (13 min.);

Fußweg zum Bahnhof X. (9 min.), ÖBB (yyyy) 21.53 Uhr, Abfahrt X./22.32 Uhr Ankunft B. (39 min.), Park- bzw. Umsteigezeit (5 min.), Fahrt mit dem eigenen PKW vom Bahnhof B. zur Wohnung (13 min.);

Auf Grund der gegenständlich gegebenen Verkehrsverbindungen war davon auszugehen, dass dem Bw. im streitgegenständlichen Zeitraum - im Hinblick auf die von ihm angegebenen Arbeitszeiten - 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.

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, wird Folgendes ausgeführt:

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) - max. 81 Kilometer beträgt, stünden 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), wonach sich für die Hin- und Rückfahrt eine einfache Fahrtzeit von max. 110 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.

Der Verwaltungsgerichtshof zieht zur Auslegung des unbestimmten Gesetzesbegriffes der Zumutbarkeit bzw. Unzumutbarkeit der Benützung von Massenbeförderungsmitteln die Gesetzesmaterialien (RV 620 BlgNR XVII. GP, 75) und nicht obige Zeitstaffel heran (VwGH 24.09.2008, 2006/15/0001; VwGH 04.02.2009, 2007/15/0053). Danach richtet sich die Zumutbarkeit nach dem Verhältnis der Fahrtdauer mit dem Massenbeförderungsmittel einerseits und dem PKW andererseits. Unzumutbar ist die Fahrt mit dem Massenverkehrsmittel (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt bzw. bis zum Arbeitsbeginn) jedenfalls dann, wenn sie dreimal so lange dauert wie mit dem eigenen KFZ.

Wie obig bereits dargestellt wurde, beträgt die Fahrtdauer auf der Strecke „Familienwohnsitz-Arbeitsort“ mit dem Pkw zumindest 42 Minuten bei einer Entfernung von 62 km. Da im vorliegenden Fall die Gesamtwegzeit (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt)

bei Benützung öffentlicher Verkehrsmittel für die einfache Strecke max. 110 Minuten beträgt und somit nicht mehr als drei Mal so lang ist wie die Fahrtzeit mit dem Pkw (nach der obig zitierten höchstgerichtlichen Judikatur wäre der zumutbare Zeitrahmen 126 Minuten), kann von einer auf Grund langer Wegzeiten verwirklichten "Unzumutbarkeit" der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel auch dann nicht ausgegangen werden, wenn – in Entsprechung der Judikatur des Höchstgerichtes – die Gesetzesmaterialien zur Beurteilung herangezogen werden.

Da die Voraussetzungen für die Zuerkennung des sog. großen Pendlerpauschales nicht erfüllt sind, steht für die Lohnzahlungszeiträume August 2006 und September 2006 lediglich das sog. kleine Pendlerpauschale in Höhe von 244,50 € zu (jährliches Pendlerpauschale im Jahr 2006: 1.467 €, Pendlerpauschale pro Kalendermonat: 122,25 €) und war die Berufung somit auch in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen. Bei Hinzurechnung des Pendlerpauschales für die Fahrten „Wohnung-S.-Wohnung“ gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988, dessen Anerkennung zwischen den Parteien nicht in Streit steht, in Höhe von 88,15 € (jährliches Pendlerpauschale im Jahr 2006, 20 km bis 40 km: 495 €, Pendlerpauschale für 65 Tage: 88,15 €) ergibt sich ein zu berücksichtigender Betrag von 332,65 €.

Gesamthaft war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 23. November 2011