



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Gde X, H-Straßexx, vom 8. August 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 30. Juli 2012 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2011 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Die Einkommensteuer für das Jahr 2011 wird festgesetzt mit: Das Einkommen im Jahr 2011 beträgt:	- 1.065,00 € 21.692,72 €
<i>Berechnung der Einkommensteuer:</i>	
Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit: LY	23.681,57 €
LZ	702,40 €
Pendlerpauschale lt. Lohnzettel	0,00 €
Pendlerpauschale lt. Veranlagung	- 1.961,00 €
Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte	- 279,00 €
	22.143,97 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	22.143,97 €
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988): Viertel der Aufwendungen für Personenversicherungen, Wohnraumschaffung und -sanierung, Genusscheine und junge Aktien (Topf-Sonderausgaben)	- 251,25 €
Kirchenbeitrag	- 200,00 €
Außergewöhnliche Belastungen: Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehaltes (§ 23 (4) EStG 1988) Selbstbehalt	- 77,59 € 77,59 €
Einkommen	21.692,72 €
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt: $(21.692,72 - 11.000,00) \times 5.110,00 / 14.000,00$	3.902,84 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	3.902,84 €
Verkehrsabsetzbetrag	- 291,00 €
Arbeitnehmerabsetzbetrag	- 54,00 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	3.778,67 €
Steuer sonstige Bezüge wie zB 13. und 14. Bezug (220) nach Abzug der darauf entfallenden SV-Beiträge (225) und des Freibetrages von 620 € mit 6%	152,14 €
Einkommensteuer	3.709,98 €
Anrechenbare Lohnsteuer (260)	- 4.774,57 €
Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988	- 0,41 €
Festgesetzte Einkommensteuer	- 1.065,00 €

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (in der Folge kurz: Bw.) bezog im Berufungsjahr einerseits vom 1. Jänner bis 30. November beim L Y, Gd Y, C-Straßeyy, und andererseits vom 1. Dezember bis 31. Dezember beim L Z, G Z, C-Gassezz, als P nichtselbständige Einkünfte. Ihr Wohnsitz befand sich im Berufungsjahr unstrittig in Gde X, H-Straßexx.

Mit ihrer am 30. Mai 2012 beim Finanzamt eingelangten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlaltung 2011 begehrte die Bw. ua. unter dem Titel "Pendlerpauschale - tatsächlich zustehender Betrag" die Berücksichtigung von 3.580,00 € [Pauschbetrag (sog. großes Pendlerpauschale) für 11 Monate für eine einfache Fahrtstrecke ab 60 km sowie Pauschbetrag (sog. großes Pendlerpauschale) für einen Monat für eine einfache Fahrtstrecke ab 40 km] als Werbungskosten.

Nach einem entsprechenden Vorhalteverfahren [vgl. das Ergänzungersuchen des Finanzamtes vom 25. Juli 2012, wonach die Bw. ua. ersucht wurde, die genaue Adresse der Wohn- und Arbeitsstätte bekannt zu geben, weiters zu erklären, ob die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels zumindest hinsichtlich des halben Arbeitsweges an mehr als der Hälfte der Arbeitstage im jeweiligen Lohnzahlungszeitraum un- oder zumutbar im Sinne des § 16 EStG 1988 gewesen ist, wie viel Zeit sie mit öffentlichen Verkehrsmitteln für den einfachen Arbeitsweg benötigt hätte, wie oft sie im Monat an dieser Arbeitsstätte arbeiten musste bzw. ob sie fixe Arbeitszeiten oder ob sie Gleitzeitmöglichkeit hatte, und ihre täglichen Arbeitszeiten mittels geeigneter Unterlagen (zB Schichtpläne, Bestätigung des Arbeitgebers) zu belegen] wurde die Bw. mit Bescheid vom 31. Juli 2012 zur Einkommensteuer 2011 veranlagt; dabei berücksichtigte das Finanzamt ua. (nur) das sog. kleine Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988 für eine einfache Fahrtstrecke ab 40 km mit einem jährlichen Pauschbetrag von 1.356,00 € und führte dazu im Wesentlichen begründend aus, dass nur die kleine Pendlerpauschale ab 40 km zustehe, da auf der überwiegenden Wegstrecke Massenverkehrsmittel verkehrten und mit diesen der Arbeitsplatz innerhalb der zumutbaren Zeit zu den Beginn- und Endzeiten der Arbeit erreichbar sei [vgl. zusätzliche Bescheidbegründung (Verf67) vom 31. Juli 2012].

Dagegen erhob die Bw. mit Anbringen vom 8. August 2012 Berufung, verwies dabei auf persönlich beigebrachte Beilagen und brachte in Bezug auf die geltend gemachte Pendlerpauschale im Zusammenhang mit ihrer Arbeitsstätte in Y ergänzend vor, dass sie mit dem ersten Bus ab X um 6.03 Uhr um 8.00 Uhr im L Y ankomme, Arbeitsbeginn (Mo - Fr) aber um 7.15 Uhr sei.

Nach teilweiser Stattgabe der gegenständlichen Berufung mit Einkommensteuerbescheid 2011 (Berufungsvorentscheidung gemäß § 276 BAO) vom 21. September 2012 [dabei bestätigte das Finanzamt ua. den Ansatz der sog. kleine Pendlerpauschale für eine einfache Fahrtstrecke ab 40 km iHv 1.356,00 €; auf die zusätzliche Bescheidbegründung (Verf67) vom 17. September 2012 wird an dieser Stelle verwiesen] beantragte die Bw. mit Anbringen (FinanzOnline) vom 1. Oktober 2012, die gegenständliche Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen, und brachte in Erwiderung auf die Berufungsvorentscheidung im Wesentlichen noch vor, dass sie 2011 in Y gearbeitet habe und es unzumutbar gewesen sei, diese Arbeitsstätte mit öffentlichen Verkehrsmitteln zu erreichen.

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 allein (noch) darüber, in welcher Höhe unter dem Titel "Pendlerpauschale" ein Werbungskostenabzug vorgenommen werden kann.

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 Fahrtzeit 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 benutzt werden, dann ist die für die Zumutbarkeit 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 betreffend die Arbeitsstätte L Y (Gd Y, C-Straßeyy; vom 1. Jänner 2011 bis 30. November 2011) für die Zurücklegung des Arbeitsweges "Wohnung - Arbeitsstätte" eine Fahrt mit dem (Privat-)Pkw zwischen der Wohnung der Bw. (X, H-Straßexx) und dem Bahnhof S (nach Routenplaner "ViaMichelin": 8,5 km, 11 min), weiters Zugfahrten mit der M-Bahn bzw. der ÖBB vom Bahnhof S nach Bahnhof B (13 Tarif km, 19 min mit dem Regionalzug) bzw. vom Bahnhof B nach Bahnhof Y (60 Tarif km, 65 min mit dem Regionalzug) und eine Fahrt mit dem Stadtbus Y (Linieyxy; nach Routenplaner "ViaMichelin": 1,7 km; Fahrzeit ca. 7 min) von Y Bahnhof (Vorplatz) nach Y L zu unterstellen.

Bezogen auf die Arbeitsstätte L Z (G Z, C-Gassezz; vom 1. Dezember 2011 bis 31. Dezember 2011) ist von einer Fahrt mit dem (Privat-)Pkw zwischen der Wohnung der Bw. (X, H-Straßexx) und dem Bahnhof S (nach Routenplaner "ViaMichelin": 8,5 km, 11 min), weiters von Zugfahrten mit der M-Bahn bzw. der ÖBB vom Bahnhof S nach Bahnhof B (13 Tarif km, 19 min mit dem Regionalzug) bzw. vom Bahnhof B nach Bahnhof Z (21 Tarif km, 20 min mit dem Regionalzug) und einer Fahrt mit dem Stadtbus Z (Linienxyz; nach Routenplaner "ViaMichelin": 2,5 km; Fahrzeit ca. 8 min) von Z Bahnhof (Vorplatz) nach T (Z) L auszugehen.

Bezogen auf die Arbeitszeiten der Bw. (von der Bw. wurde diesbezüglich - trotz entsprechender Urgenz - lediglich betreffend ihrer Arbeitsstätte in Y vorgebracht, dass sie ihre Arbeit von Montag bis Freitag um 7.15 Uhr beginne) 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>]:

Arbeitsstätte L Y:**Hinfahrt:**

Pkw (ca. 11 min) von der Wohnung zum Bahnhof S ab ca. 5.24 Uhr, Park-, Umsteige- bzw. Wartezeit (5 min), M-Bahn Bahnhof S ab 5.40 Uhr/Bahnhof B an 5.59 Uhr, Umsteigezeit, ÖBB-Rex Bahnhof B ab 6.05 Uhr/Bahnhof Y an 6.49 Uhr, Umsteige- bzw. Wartezeit, Stadtbus Y (Liniexy) Y Bahnhof ab 6.53 Uhr/Y L an 7.00 Uhr, Wartezeit bis 7.15 Uhr.

Rückfahrt: zB

- Stadtbus (Liniexy) Y L ab 15.57 Uhr/Y Bahnhof an 16.04 Uhr, Umsteige- bzw. Wartezeit, ÖBB-IC Bahnhof Y ab 16.11 Uhr/Bahnhof B an 16.55 Uhr, Umsteigezeit, M-Bahn Bahnhof B ab 17.08 Uhr/Bahnhof S an 17.27 Uhr, Umsteigezeit (ca. 5 min), Pkw (ca. 11 min) vom Bahnhof S zur Wohnung, Wohnung an 17.43 Uhr;
- Stadtbus (Liniexy) Y L ab 16.27 Uhr/Y Bahnhof an 16.34 Uhr, Umsteige- bzw. Wartezeit, ÖBB-Rex Bahnhof Y ab 16.40 Uhr/Bahnhof B an 17.29 Uhr, Umsteigezeit, M-Bahn Bahnhof B ab 17.33 Uhr/Bahnhof S an 17.52 Uhr, Umsteigezeit (ca. 5 min), Pkw (ca. 11 min) vom Bahnhof S zur Wohnung, Wohnung an 18.08 Uhr;
- Stadtbus (Liniexy) Y L ab 16.57 Uhr/Y Bahnhof an 17.04 Uhr, Umsteige- bzw. Wartezeit, ÖBB-Rex Bahnhof Y ab 17.10 Uhr/Bahnhof B an 18.02 Uhr, Umsteigezeit, M-Bahn Bahnhof B ab 18.05 Uhr/Bahnhof S an 18.24 Uhr, Umsteigezeit (ca. 5 min), Pkw (ca. 11 min) vom Bahnhof S zur Wohnung, Wohnung an 18.40 Uhr;
- Stadtbus (Liniexy) Y L ab 17.27 Uhr/Y Bahnhof an 17.34 Uhr, Umsteige- bzw. Wartezeit, ÖBB-Rex Bahnhof Y ab 17.40 Uhr/Bahnhof Z an 18.09 Uhr, Umsteigezeit, ÖBB-RJ Bahnhof Z ab 18.12 Uhr/B Bahnhof an 18.24 Uhr, Umsteigezeit, M-Bahn Bahnhof B ab 18.34 Uhr/Bahnhof S an 18.53 Uhr, Umsteigezeit (ca. 5 min), Pkw (ca. 11 min) vom Bahnhof S zur Wohnung, Wohnung an 19.09 Uhr.

Arbeitsstätte L Z:**Hinfahrt: zB**

- Pkw (ca. 11 min) von der Wohnung zum Bahnhof S ab ca. 5.24 Uhr, Park-, Umsteige- bzw. Wartezeit (5 min), M-Bahn Bahnhof S ab 5.40 Uhr/Bahnhof B an 5.59 Uhr, Umsteigezeit, ÖBB-Rex Bahnhof B ab 6.05 Uhr/Bahnhof Z an 6.16 Uhr, Umsteige- bzw. Wartezeit, Stadtbus Z (Linieyx) Z Bahnhof (Vorplatz) ab 6.19 Uhr/T (Z) L an 6.26 Uhr;
- Pkw (ca. 11 min) von der Wohnung zum Bahnhof S ab ca. 6.14 Uhr, Park-, Umsteige- bzw. Wartezeit (5 min), M-Bahn Bahnhof S ab 6.30 Uhr/Bahnhof B an 6.49 Uhr, Umsteigezeit, ÖBB-Rex Bahnhof B ab 6.56 Uhr/Bahnhof Z an 7.11 Uhr, Umsteige- bzw. Wartezeit, Stadtbus Z (Linieyx) Z Bahnhof (Vorplatz) ab 7.15 Uhr/T (Z) L an 7.22 Uhr;
- Pkw (ca. 11 min) von der Wohnung zum Bahnhof S ab ca. 6.49 Uhr, Park-, Umsteige- bzw. Wartezeit (5 min), M-Bahn/ÖBB-Rex Bahnhof S ab 7.05 Uhr/Bahnhof Z an 7.45 Uhr, Umsteige- bzw. Wartezeit, Stadtbus Z (Linieyx) Z Bahnhof (Vorplatz) ab 7.49 Uhr/T (Z) L an 7.56 Uhr.

Rückfahrt: zB

- *Stadtbus (Linieyz) T (Z) L ab 15.30 Uhr/Z Bahnhof (Vorplatz) an 15.38 Uhr, Umsteige- bzw. Wartezeit, ÖBB-Rex/M-Bahn Bahnhof Z ab 15.44 Uhr/Bahnhof S an 16.23 Uhr, Umsteigezeit (ca. 5 min), Pkw (ca. 11 min) vom Bahnhof S zur Wohnung, Wohnung an 16.39 Uhr;*
- *Stadtbus (Linieyz) T (Z) L ab 16.00 Uhr/Z Bahnhof (Vorplatz) an 16.08 Uhr, Umsteige- bzw. Wartezeit, ÖBB-RJ Bahnhof Z ab 16.12 Uhr/Bahnhof B an 16.24 Uhr, Umsteigezeit, M-Bahn Bahnhof B ab 16.34 Uhr/Bahnhof S an 16.53 Uhr, Umsteigezeit (ca. 5 min), Pkw (ca. 11 min) vom Bahnhof S zur Wohnung, Wohnung an 17.09 Uhr;*
- *Stadtbus (Linieyz) T (Z) L ab 16.30 Uhr/Z Bahnhof (Vorplatz) an 16.38 Uhr, Umsteige- bzw. Wartezeit, ÖBB-IC Bahnhof Z ab 16.43 Uhr/Bahnhof B an 16.55 Uhr, Umsteigezeit, M-Bahn Bahnhof B ab 17.08 Uhr/Bahnhof S an 17.27 Uhr, Umsteigezeit (ca. 5 min), Pkw (ca. 11 min) vom Bahnhof S zur Wohnung, Wohnung an 17.43 Uhr;*
- *Stadtbus (Linieyz) T (Z) L ab 17.00 Uhr/Z Bahnhof (Vorplatz) an 17.08 Uhr, Umsteige- bzw. Wartezeit, ÖBB-Rex Bahnhof Z ab 17.14 Uhr/Bahnhof B an 17.29 Uhr, Umsteigezeit, M-Bahn Bahnhof B ab 17.33 Uhr/Bahnhof S an 17.52 Uhr, Umsteigezeit (ca. 5 min), Pkw (ca. 11 min) vom Bahnhof S zur Wohnung, Wohnung an 18.08 Uhr.*

Angesichts dieser durchaus günstigen 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. 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 wurde von der Bw. jedoch nicht entsprechend nachgewiesen, 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 auch 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, erübrigत 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:

Da im vorliegenden Fall die Gesamtwegzeit (unter Einschluss von Park-, Umsteige- bzw. Wartezeiten während der Fahrt und an der Arbeitsstätte) bei kombinierter Benützung privater und öffentlicher Verkehrsmittel für die einfache Strecke - wie oben dargelegt - einerseits im Hinblick auf die Arbeitsstätte in Y maximal 111 Minuten und hinsichtlich der Arbeitsstätte in Z maximal 73 Minuten beträgt, kann - bezogen auf die oben dargestellte Rechtslage bzw. auf die der einheitlichen Verwaltungsübung dienenden Verwaltungspraxis - von einer auf Grund langer Wegzeit verwirklichten "Unzumutbarkeit" der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel nicht ausgegangen werden, zumal diese einerseits bezogen auf die Arbeitsstätte in Y zwar 90 Minuten überschreitet jedoch nicht mehr als drei Mal so lang ist wie jene mit dem Pkw und andererseits bezogen auf die Arbeitsstätte Z weder 90 Minuten überschreitet noch mehr als drei Mal so lang ist wie jene mit dem Pkw [mittels Routenplaner "ViaMichelin" (empfohlene Strecke) ermittelt sich als maßgebliche Vergleichsgröße eine (einfache) Fahrdauer mit dem Pkw von 60 Minuten (Arbeitsstätte Y) bzw. von 42 Minuten (Arbeitsstätte Z)].

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 - im Hinblick auf die Arbeitsstätte in Y das sog. kleine Pendlerpauschale für eine einfache Fahrtstrecke ab 60 km für elf Monate (Jänner 2011 bis November 2011) in Höhe von **1.848,00 €** (11 Monate x 168,00 €) und bezogen auf die Arbeitsstätte in Z das sog. kleine Pendlerpauschale für eine einfache Fahrtstrecke ab 40 km für einen Monat (Dezember 2011) in Höhe von **113,00 €** (gesamt somit **1.961,00 €**) als Werbungskosten zu berücksichtigen (die Wegstrecken wurden anhand der oben angegebenen Tarifkilometer zuzüglich Anfahrts- oder Gehwege zu den jeweiligen Ein- und Ausstiegsstellen nach Aufrundung bemessen; dabei ergab sich im Hinblick auf die Arbeitsstätte in Y eine einfache Fahrtstrecke von 84 km und betreffend die Arbeitsstätte in Z von 46 km).

Gleichzeitig schließt sich der Unabhängige Finanzsenat auch den zu Gunsten der Bw. vorgenommenen, unbestritten gebliebenen Änderungen des Finanzamtes im Einkommensteuerbescheid 2011 (Berufungsvorentscheidung gemäß § 276 BAO) vom 21. September 2012 an.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 23. Jänner 2013