



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., Gde X, M-Straße mm, vom 16. Juli 2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 28. Juni 2012 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2010 und 2011 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

Die Einkommensteuer für das Jahr 2010 wird festgesetzt mit:	3.096,97 €
Das Einkommen im Jahr 2010 beträgt:	47.326,72 €
<i>Berechnung der Einkommensteuer:</i>	
<i>Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:</i>	
<i>Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug</i>	60.273,07 €
<i>Pendlerpauschale lt. Lohnzettel</i>	0,00 €
<i>Pendlerpauschale lt. Veranlagung</i>	- 630,00 €
<i>Sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag</i>	- 11.866,99 €
<i>Pauschbetrag für Werbungskosten</i>	- 132,00 €
	47.644,08 €
<i>Gesamtbetrag der Einkünfte</i>	47.644,08 €
<i>Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988):</i>	
<i>Viertel der Aufwendungen für Personenversicherungen, Wohnraumschaffung und -sanierung, Genussscheine und junge Aktien (Topf-Sonderausgaben) eingeschlossen nach folgender Formel:</i>	
<i>$(60.000,00 - 47.644,08) * (169,56 - 60) / 23.600,00 + 60$</i>	- 117,36 €
<i>Kirchenbeitrag</i>	- 200,00 €
<i>Einkommen</i>	47.326,72 €
<i>Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt:</i>	
<i>$(47.326,72 - 25.000,00) * 15.125,00 / 35.000,00 + 5.110,00$</i>	14.758,33 €
<i>Steuer vor Abzug der Absetzbeträge</i>	14.758,33 €
<i>Verkehrsabsetzbetrag</i>	- 291,00 €
<i>Grenzgängerabsetzbetrag</i>	- 54,00 €
<i>Steuer nach Abzug der Absetzbeträge</i>	14.413,33 €
<i>Gemäß § 67 (1) u. (2) EStG 1988 6,00% von 7.911,21 €</i>	474,67 €
<i>Einkommensteuer</i>	14.888,00 €
<i>Ausländische Steuer</i>	- 11.791,03 €

<i>Festgesetzte Einkommensteuer</i>		<i>3.096,97 €</i>
Die Einkommensteuer für das Jahr 2011 wird festgesetzt mit:		4.584,72 €
Das Einkommen im Jahr 2011 beträgt:		53.531,55 €
<i>Berechnung der Einkommensteuer:</i>		
<i>Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:</i>		
<i>Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug</i>	<i>68.043,25 €</i>	
<i>Pendlerpauschale lt. Lohnzettel</i>	<i>0,00 €</i>	
<i>Pendlerpauschale lt. Veranlagung</i>	- 696,00 €	
<i>Sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag</i>	<i>- 13.335,29 €</i>	
<i>Pauschbetrag für Werbungskosten</i>	<i>- 132,00 €</i>	<i>53.879,96 €</i>
<i>Gesamtbetrag der Einkünfte</i>		<i>53.879,96 €</i>
<i>Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988):</i>		
<i>Viertel der Aufwendungen für Personenversicherungen, Wohnraumschaffung und -sanierung, Genussscheine und junge Aktien (Topf-Sonderausgaben) eingeschliffen nach folgender Formel:</i>		
<i>(60.000,00 - 53.879,96) * (169,56 - 60) / 23.600,00 + 60</i>		<i>- 88,41 €</i>
<i>Zuwendungen gem. § 18 (1) Z 7 EStG 1988</i>		<i>- 60,00 €</i>
<i>Kirchenbeitrag</i>		<i>- 200,00 €</i>
<i>Einkommen</i>		<i>53.531,55 €</i>
<i>Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt:</i>		
<i>(53.531,55 - 25.000,00) x 15.125,00 / 35.000,00 + 5.110,00</i>		<i>17.439,70 €</i>
<i>Steuer vor Abzug der Absetzbeträge</i>		<i>17.439,70 €</i>
<i>Verkehrsabsetzbetrag</i>		<i>- 291,00 €</i>
<i>Grenzgängerabsetzbetrag</i>		<i>- 54,00 €</i>
<i>Steuer nach Abzug der Absetzbeträge</i>		<i>17.094,70 €</i>
<i>Gemäß § 67 (1) u. (2) EStG 1988 6,00% von 8.968,78 €</i>		<i>538,12 €</i>
<i>Einkommensteuer</i>		<i>17.632,82 €</i>
<i>Ausländische Steuer</i>		<i>- 13.048,10 €</i>
<i>Festgesetzte Einkommensteuer</i>		<i>4.584,72 €</i>

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (in der Folge kurz: Bw.) bezog im Berufungsjahr nichtselbständige Einkünfte aus ihrer Tätigkeit als K im KS in Gd Y, S-Straße yy. Ihr Wohnsitz befand sich in den Berufungsjahren in Gde X, M-Straße mn (vgl. entsprechende Anfrage aus dem Zentralen Melderegister).

Mit ihren Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung 2010 und 2011 samt Beilagen begehrte die Bw. ua. unter dem Titel "Pendlerpauschale - tatsächlich zustehender Betrag" jeweils die Berücksichtigung von 1.356,00 € als Werbungskosten.

Im Rahmen eines Vorhalteverfahrens (vgl. Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 24. Mai 2012) legte die Bw. eine Bestätigung ihrer Arbeitszeiten, ein Auszug aus dem Fahrplan SBB X-Y sowie beispielhaft ihren Dienstplan für Mai 2011 vor und führte mit Begleitschreiben vom 10. Juni 2012 ua. aus, dass in ihrem Beruf Nacht- und Wochenendarbeit üblich sei. Je nach Dienst verlasse sie ihren Arbeitsplatz erst nach 22.30 Uhr. Zu dieser Zeit fahre in Y kein Bus mehr. Ihre Arbeit bringe es mit sich, dass sie nicht immer pünktlich ihren Dienst beenden könne und daher nicht verlässlich einen bestimmten Bus erreiche. Wenn beispielsweise ein Frühdienst auf einen Spätdienst folge, habe sie um 22.30 Uhr Dienstschluss und

habe um 7.00 Uhr am folgenden Tag wieder mit der Arbeit zu beginnen. Für die Anfahrt mit öffentlichen Verkehrsmitteln müsse sie um etwa 4.30 Uhr ihre Wohnung verlassen; dies, nachdem ihr bereits für den Heimweg am Vorabend kein Bus mehr zur Verfügung stand.

Mit Bescheiden vom 28. Juni 2012 wurde die Bw. zur Einkommensteuer 2010 sowie 2011 veranlagt; dabei ließ das Finanzamt das geltend gemachte sog. große Pendlerpauschale unberücksichtigt. Begründend führte es Nachstehendes aus:

"Laut hieramtlichen Erhebungen beträgt Ihre einfache Wegstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte 18,5 km.

Die Unzumutbarkeit der Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln ist gegeben, wenn zumindest auf dem halben Arbeitsweg ein Massenverkehrsmittel nicht oder nicht zu der erforderlichen Zeit verkehrt. Des Weiteren muss ein zeitliches Überwiegen im Lohnzahlungszeitraum gegeben sein.

Da Sie trotz Aufforderung mittels Vorhalt die abverlangten Zeitkartenaufzeichnungen von 2010 und 2011 nicht vorgelegt haben, konnte nicht genau geprüft werden, ob die Unzumutbarkeit der Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels an den Überwiegenden Arbeitstagen vorliegt."

Mit Schreiben vom 16. Juli 2012 erhob die Bw. dagegen Berufung und beantragte für die beiden Berufungsjahre, die sog. große Pendlerpauschale für die Fahrtstrecke "M-Straße mn - SL Y" von 18 km iHv 342,00 € (2010) bzw. 372,00 € (2011) als Werbungskosten zu berücksichtigen. Begründend gab sie an, dass die überwiegende Dienstzeit von 7.00 Uhr bis 17.00 Uhr sei.

Mit Einkommensteuerbescheiden 2010 und 2011 (Berufungsvorentscheidungen gemäß § 276 BAO) vom 18. Juli 2012 wies das Finanzamt die Berufungen als unbegründet ab und begründete dies im Wesentlichen wie folgt:

"Laut ha. Erhebungen fährt in X, Bahnhof, Abfahrt um 5 Uhr 45 ein Zug nach Bs, Ankunft 6 Uhr 01.

Von dort gelangt man mit dem Bus um 6 Uhr 33 nach Y, Ankunft Haltestelle SL 6 Uhr 39. Die Wegzeit von der Haltestelle zum SL beträgt noch 2 Minuten. Die Fahrzeit vom Wohnort zum Bahnhof X dauert ebenfalls 2 Minuten. Die Zurücklegung der Wegstrecke Wohnung - Arbeitsstätte ist somit überwiegend möglich als auch zumutbar."

Mit beim Finanzamt am 17. August 2012 eingelangten Schriftsätzen beantragte die Bw., die gegenständlichen Berufungen der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen und jeweils das große Pendlerpauschale von 2 bis 20 km anzuerkennen. Gleichzeitig legte die Bw. die Jahrespläne für 2010 und 2011, das Schreiben ihrer Arbeitgeberin vom 6. August 2012, worin diese ua. bestätigt, dass der Einsatz der Bw. sowohl an allen Wochentagen als auch an Sonn- und Feiertagen je nach Dienstplanung erfolge [Dienst 1; 7.00 Uhr - 17.00 Uhr (B1 oder B2, Bezugspflege), Dienst 2: 7.00 Uhr - 15.30 Uhr (F, Frühdienst), Dienst 3: 9.00 Uhr - 17.54 Uhr (M, Mitteldienst), Dienst 4: 15.30 Uhr - 22.30 Uhr (S, Spät-

dienst), Dienst 5: 22.00 Uhr - 7.15 Uhr (N, Nachtdienst)], sowie ihre monatlichen Stempelkartenausdrucke für Jänner 2010 bis Dezember 2011 vor und führte noch aus, dass es entsprechend den beigelegten Arbeitsplänen für 2010 und 2011 bei den rot gekennzeichneten Arbeitstagen bei Benützung öffentlicher Verkehrsmittel nicht möglich sei, rechtzeitig am Arbeitsplatz zu sein bzw. einen zumutbaren Nachhauseweg zu gewährleisten. Beim Dienst B1, B2 und F, Arbeitsbeginn 7 00 Uhr, gebe es an Wochenenden, Sams-, Sonn- und Feiertagen keine Busverbindungen von Bs nach Y. Beim Dienst S, Arbeitsende 22.30 Uhr, stehe ihr auch keine Busverbindung mehr von Y nach Bs zur Verfügung. Beim Nachtdienst, Arbeitsbeginn 22.00 Uhr, bestehe von Bs nach Y keine zumutbare Busverbindung.

Das Finanzamt legte die Berufungen schließlich der Abgabenbehörde zweiter Instanz (Unabhängiger Finanzsenat) zur Entscheidung vor.

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen 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.

Bei Wechselschicht ist für die Zumutbarkeit der Benutzung eines öffentlichen Verkehrsmittels nicht der einzelne Lohnzahlungszeitraum maßgeblich, sondern der gesamte Zeitraum, in dem Wechselschichtdienst geleistet wird (vgl. Bernold/Mertens, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2012, Frage 16/16 zu § 16 EStG 1988; vgl. auch Lohnsteuerrichtlinien 2002, Rz 262).

Beträgt die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt, mehr als 20 Kilometer und ist die Benutzung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, dann sind die in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b iVm § 124b Z 146 lit. b bzw. Z 182 EStG 1988 genannten Pauschbeträge zu berücksichtigen. Danach beträgt das sog. kleine Pendlerpauschale:

ENTFERNUNG	PAUSCHBETRÄGE AB 1.7.2008 BIS 31.12.2010		
	jährlich	monatlich	täglich
ab 20 km	630,00 €	52,50 €	1,75 €
ab 40 km	1.242,00 €	103,50 €	3,45 €
ab 60 km	1.857,00 €	154,75 €	5,16 €

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 Benutzung 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 146 lit. b bzw. Z 182 EStG 1988 an Stelle der Pauschbeträge nach lit. b leg. cit. folgende Pauschbeträge (sog. großes Pendlerpauschale) berücksichtigt:

ENTFERNUNG	PAUSCHBETRÄGE AB 1.7.2008 BIS 31.12.2010		
	jährlich	monatlich	täglich

ab 2 km	342,00 €	28,50 €	0,95 €
<i>ab 20 km</i>	<i>1.356,00 €</i>	<i>113,00 €</i>	<i>3,77 €</i>
<i>ab 40 km</i>	<i>2.361,00 €</i>	<i>196,75 €</i>	<i>6,56 €</i>
<i>ab 60 km</i>	<i>3.372,00 €</i>	<i>281,00 €</i>	<i>9,37 €</i>
ENTFERNUNG	PAUSCHBETRÄGE		
	ab 1.1.2011		
	<i>jährlich</i>	<i>monatlich</i>	<i>täglich</i>
ab 2 km	372,00 €	31,00 €	1,03 €
<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 BgNR 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 Tarifikilometern zuzüglich Anfahrts- oder Gehwege zu den jeweiligen Ein- und Ausstiegstellen. 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 Arbeitsstätte und dem Arbeitsbeginn unberücksichtigt. Liegen Wohnort und Arbeitsstätte innerhalb eines Verkehrsverbundes, wird Unzumutbarkeit infolge langer Reisedauer im Allgemeinen nicht gegeben sein [vgl. Bernold/Mertens, a.a.O., Seiten 184 und 240 ff; Schuch, Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Pendler-Pauschale), in: ÖStZ 1988, Seiten 316 ff].

Die Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels ist im Übrigen auch dann zumutbar, wenn man einen Teil der Wegstrecke zB mit einem eigenen Fahrzeug zurücklegen muss. Nur wenn dieser Anfahrtsweg (zB mit dem Pkw) mehr als die Hälfte der Gesamtfahrtstrecke beträgt, ist die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels unzumutbar. Einer derartigen Aufteilung der einfachen Fahrtstrecke in Verwendung öffentlicher Verkehrsmittel und privater Verkehrsmittel ist daher vor dem Hintergrund des Gesetzeswortlautes "*der halben Fahrtstrecke*" nicht entgegen zu treten; die *Unterstellung* einer optimalen Kombination von Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel entspricht damit durchaus der Anordnung des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 [vgl. Doralt, EStG¹³, § 16 Tz 108 ff; Bernold/Mertens, a.a.O., Frage 16/12 zu § 16 EStG 1988; Lohnsteuerrichtlinien (LStR) 2002, Rz 257; zur Kombination eines privaten Verkehrsmittels mit Massenbeförderungsmitteln siehe auch VwGH 24.9.2008, 2006/15/0001; VwGH 28.10.2008, 2006/15/0319].

Unter Zugrundelegung der obigen rechtlichen Überlegungen sind im gegenständlichen Fall für die Zurücklegung des Arbeitsweges "Wohnung - Arbeitsstätte" ein Fußweg zwischen der Wohnung der Bw. (X, M-Straße 45) und dem Bahnhof X (ca. 800 m, ca. 10 min; siehe dazu zB Xer Stadtplan unter <http://gis.vkw.at/WebCity/synserver?project=x&client=flex>), weiters eine Fahrt mit dem Zug von Bahnhof X nach Bahnhof BS (19 Tarif km, 25 min mit dem Regionalzug, S-Bahn), eine Busfahrt (Linie xy/Richtung G oder Linie yx/Richtung N) von BS Bahnhof nach Y SL oder Y HH (nach Routenplaner "ViaMichelin": ca. 3 km; Fahrzeit: jeweils 6 min) sowie ein Fußweg (ca. 100 m, 2 min bzw. 350 m, 5 min, vgl. dazu zB unter <http://map.search.ch/>) von der jeweiligen Bushaltstelle zur Arbeitsstätte der Bw. (Y, S-Straße yy) zu unterstellen.

Alternativ kann auf der Strecke "L (X) VM und BS Bahnhof" auch von der Nutzung von Bussen (Linien 70 und 12 mit Umsteigen in SN Bahnhof; nach Routenplaner "ViaMichelin": ca. 21 km; Fahrzeit: ca. 33 min) sowie auf der Strecke "BS Bahnhof und der Arbeitsstätte der Bw." von einem Gehweg (nach Routenplaner "ViaMichelin" - Zu Fuß: 3 km, 43 min) bzw. einer Fahrt mit einem Fahrrad (nach Routenplaner "ViaMichelin": 3 km, 12 min) ausgegangen werden.

Bezogen auf die Arbeitszeiten der Bw. [laut den Ausführungen der Bw. in den beiden Berufungsschriftsätzen, war ihre überwiegende Dienstzeit von 7.00 Uhr bis 17.00 Uhr; die Bw. hatte in den Berufungsjahren fünf verschiedene Dienstzeiten, nämlich von 7.00 Uhr - 17.00 Uhr (B), von 7.00 Uhr - 15.30 Uhr (F), von 9.00 Uhr - 17.54 Uhr (M), von 15.30 Uhr - 22.30 Uhr (S) und von 22.00 Uhr - 7.15 Uhr (N); diesbezüglich wird auf die vorgelegten Jahrespläne und Stempelkarten verwiesen] 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) auszugehen [vgl. die Kursbücher des Verkehrsverbundes Vorarlberg, Fahrplan 10 (gültig vom 13. Dezember 2009 bis 11. Dezember 2010), 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:

7.00 Uhr:

Fußweg (ca. 10 min) von der Wohnung zum Bahnhof X ab ca. 5.33 Uhr, Wartezeit (2 min), ÖBB-EN X Bahnhof (täglich) ab 5.45 Uhr/BS Bahnhof an 6.01 Uhr,

- Mo-Fr: Weiterfahrt mit dem Bus (Linie xy) BS Bahnhof ab 6.03 Uhr/Y SL an 6.09 Uhr, Fußweg (ca. 2 min) zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte an 6.11 Uhr,

- Mo-Sa: Weiterfahrt mit dem Bus (Linie xy) BS Bahnhof ab 6.33 Uhr/Y HH an 6.38 Uhr, Fußweg (ca. 5 min) zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte an 6.43 Uhr, oder

- So: Fußweg (alternativ per Fahrrad) von BS Bahnhof zur Arbeitsstätte (ca. 43 min zu Fuß), Arbeitsstätte an 6.yy Uhr.

9.00 Uhr:

Fußweg (ca. 10 min) von der Wohnung zum Bahnhof X ab ca. 7.26 Uhr, Wartezeit (2 min), ÖBB-EN X Bahnhof (täglich) ab 7.38 Uhr/BS Bahnhof an 7.53 Uhr,

- Mo-Sa: Weiterfahrt mit dem Bus (Linie yx) BS Bahnhof ab 8.03 Uhr/Y HH an 8.08 Uhr, Fußweg (ca. 5 min) zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte an 8.13 Uhr,

- So: Fußweg (alternativ per Fahrrad) von BS Bahnhof zur Arbeitsstätte (ca. 43 min zu Fuß), Arbeitsstätte an 8.36 Uhr; oder

Fußweg (ca. 10 min) von der Wohnung zum Bahnhof X ab ca. 7.39 Uhr, Wartezeit (2 min), ÖBB-Regionalzug X Bahnhof (Mo-Fr) ab 7.51 Uhr/BS Bahnhof an 8.12 Uhr, Fußweg (alternativ per Fahrrad) von BS Bahnhof zur Arbeitsstätte (ca. 43 min zu Fuß), Arbeitsstätte an 8.55 Uhr.

15.30 Uhr:

Fußweg (ca. 10 min) von der Wohnung zum Bahnhof X ab ca. 13.38 Uhr, Wartezeit (2 min), ÖBB-railjet X Bahnhof (täglich) ab 13.50 Uhr/BS Bahnhof an 14.06 Uhr,

- Mo-Sa: Weiterfahrt mit dem Bus (Linie xy) BS Bahnhof ab 14.33 Uhr/Y HH an 14.39 Uhr, Fußweg (ca. 5 min) zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte an 14.yy Uhr, oder

- So: Fußweg (alternativ per Fahrrad) von BS Bahnhof zur Arbeitsstätte (ca. 43 min zu Fuß), Arbeitsstätte an 14.49 Uhr.

22.00 Uhr:

Fußweg (ca. 10 min) von der Wohnung zum Bahnhof X ab ca. 20.09 Uhr, Wartezeit (2 min), ÖBB-IC X Bahnhof (täglich) ab 20.21 Uhr/BS Bahnhof an 20.36 Uhr, Weiterfahrt mit dem Bus (Linie yx) BS Bahnhof (täglich) ab 21.03 Uhr/Y HH an 21.08 Uhr, Fußweg (ca. 5 min) zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte an 21.13 Uhr;

Rückfahrt:

7.15 Uhr:

- Mo-Fr: Gehweg (ca. 2 min) von der Arbeitsstätte zur Bushaltestelle Y SL, Bus (Linie xy) Y SL ab 7.33 Uhr/BS Bahnhof an 7.40 Uhr, ÖBB-Rex BS Bahnhof ab 8.17 Uhr/X Bahnhof an 8.35 Uhr, Fußweg (ca. 10 min) vom Bahnhof X zur Wohnung, Wohnung an 8.45 Uhr;
- Sa-So: Keine öffentlichen Verkehrsmittel zur erforderlichen Zeit.

15.30 Uhr:

Gehweg (ca. 5 min) von der Arbeitsstätte zur Bushaltestelle Y HH, Bus (Linie yx) Y HH (täglich) ab 15.43 Uhr/BS Bahnhof an 15.55 Uhr, ÖBB-Regionalzug BS Bahnhof (Mo-Fr) ab 16.32 Uhr/X Bahnhof an 16.56 Uhr, Fußweg (ca. 10 min) vom Bahnhof X zur Wohnung, Wohnung an 17.06 Uhr;
Fahrt mit dem Fahrrad (12 min) von der Arbeitsstätte nach BS Bahnhof, ÖBB-railjet BS Bahnhof (täglich) ab 15.54 Uhr/X Bahnhof an 16.09 Uhr, Fußweg (ca. 10 min) vom Bahnhof X zur Wohnung, Wohnung an 16.19 Uhr.

17.00 Uhr:

- Mo-Fr: Gehweg (ca. 2 min) von der Arbeitsstätte zur Bushaltestelle Y SL, Bus (Linie xy) Y SL ab 17.13 Uhr/BS Bahnhof an 17.20 Uhr, oder
- täglich: Gehweg (43 min) bzw. Fahrt mit dem Fahrrad (12 min) von der Arbeitsstätte nach BS Bahnhof, ÖBB-railjet BS Bahnhof (täglich) ab 17.54 Uhr/X Bahnhof an 18.09 Uhr, Fußweg (ca. 10 min) vom Bahnhof X zur Wohnung, Wohnung an 18.19 Uhr.

17.54 Uhr:

- Mo-Sa: Gehweg (ca. 2 min) von der Arbeitsstätte zur Bushaltestelle Y SL, Bus (Linie xy) Y SL ab 18.13 Uhr/BS Bahnhof an 18.20 Uhr,
- täglich: Gehweg (ca. 5 min) von der Arbeitsstätte zur Bushaltestelle Y HH, Bus (Linie yx) Y HH ab 18.43 Uhr/BS Bahnhof an 18.55 Uhr,
- täglich: Gehweg (43 min) bzw. Fahrt mit dem Fahrrad (12 min) von der Arbeitsstätte nach BS Bahnhof, ÖBB-railjet BS Bahnhof (täglich) ab 19.04 Uhr/X Bahnhof an 19.26 Uhr, Fußweg (ca. 10 min) vom Bahnhof X zur Wohnung, Wohnung an 19.36 Uhr.

22.30 Uhr:

Keine öffentlichen Verkehrsmittel zur erforderlichen Zeit.

Angesichts dieser aufgezeigten Verkehrsverbindungen gelangte der Unabhängige Finanzsenat zur Überzeugung, dass der Bw. im streitgegenständlichen Zeitraum - bezogen auf ihre Arbeitszeiten entsprechend den vorgelegten Jahresplänen und Stempelkarten - **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 der Bw., wonach sie auch an Sonn- und Feiertagen arbeitete und ihr bei etlichen Diensten zwischen Bs und Y (und retour) keine (zumutbaren) Busverbindungen mehr zur Verfügung gestanden seien, es ihre Arbeit mit sich bringe, dass sie nicht immer pünktlich ihren Dienst beenden und daher nicht verlässlich einen bestimmten Bus erreichen habe können, 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 der Arbeitstage tatsächlich die Arbeitszeit so geartet war, dass die Benützung des Massenbeförderungsmittels zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht möglich, somit nicht zumutbar war. Auch war zu berücksichtigen, dass - wie bereits oben dargelegt - eine Aufteilung der einfachen Fahrtstrecke in Verwendung öffentlicher Verkehrsmittel und privater Verkehrsmittel (Gehweg, Fahrt mit dem Fahrrad, Pkw, etc) durchaus gesetzeskonform ist.

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 Gewährung des sog. großen Pendlerpauschales ist im Übrigen ausschließlich nach objektiven Kriterien der Benützungsmöglichkeit des öffentlichen Verkehrsmittels zu beurteilen (vgl. dazu beispielsweise auch UFS 31.8.2005, RV/0047-F/04; UFS 23.3.2010, RV/0404-F/09).

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, der einheitlichen Verwaltungsübung dienende 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 am Arbeitsplatz) - 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 **überwiegend** 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 - den diesbezüglichen Berufungsbegehren ein Erfolg zu versagen.

Gleichzeitig waren jedoch die angefochtenen Einkommensteuerbescheide 2010 und 2011 vom 28. Juni 2012 insofern zu Gunsten der Bw. abzuändern, als das sog. kleine Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988 für eine einfache Fahrtstrecke ab 20 km mit einem jährlichen Pauschbetrag von **630,00 € (2010)** bzw. von **696,00 € (2011)** anzusetzen war [wie bereits oben dargelegt bemisst sich die Wegstrecke im Falle der Zumutbarkeit der Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel nach den Tarifkilometern zuzüglich Anfahrts- oder Gehwege zu den jeweiligen Ein- und Ausstiegsstellen; nach Aufrundung der einzelnen Wegstrecken auf volle Kilometer war im konkreten Fall von 24 km auszugehen (vgl. dazu auch Bernold/Mertens, a.a.O., Frage 16/22 zu § 16 EStG 1988)].

Gesamthaft war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 17. September 2012