



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., gde X, G-Straße xx, vom 10. April 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 26. März 2012 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2011 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird im Umfang der Berufungsvorentscheidung abgeändert. Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe wird auf den mit Bescheid vom 17. August 2012 gemäß § 293b der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl. Nr. 194/1961 idgF, berichtigten Einkommensteuerbescheid 2011 (Berufungsvorentscheidung gemäß § 276 BAO) vom 13. August 2012 verwiesen.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge kurz: Bw.) bezog im Berufungsjahr vom 1. Jänner bis 30. Juni von der in der Personalberatung tätigen Fa. P AG, T-Straße yy, Gd Y, als L sowie vom 1. Juli bis 31. Dezember von der Fa. S AG (ehemals Fa. RA AG), G Z, B-Straße yz, als A nicht-selbständige Einkünfte. Entsprechend der Bestätigung der Fa. P AG vom 4. September 2012 war der Bw. vom 8. Juli 2010 bis 30. Juni 2011 als B bei ihrem Kunden, der Fa. S AG in Z, im Einsatz. Der Wohnsitz des Bw. befand sich im Berufungsjahr unstrittig in gde X, G-Straße xx.

Mit seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2011 (L 1) vom 6. Februar 2012 samt Beilagen begehrte der Bw. ua. unter dem Titel "Pendlerpauschale - (Kennzahl 718)" die Berücksichtigung von 1.242,00 € [bis 31. Dezember 2010 geltender, jährlicher Pauschbetrag (sog. kleines Pendlerpauschale) für eine einfache Fahrtstrecke ab 40 km] als Werbungskosten.

Mit Erklärung zur Berücksichtigung des Pendler-Pauschales (L 34) vom 6. Februar 2012 gab er an, dass die Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln auf der überwiegenden Strecke für ihn möglich und zumutbar sei und die einfache Wegstrecke zwischen seiner der Arbeitsstätte nächstgelegenen Wohnung (gde X, G-Straße xx) und der Arbeitsstätte (Fa. R AG, CH-Z) 52 km betrage.

Nach erklärungskonformer Veranlagung des Bw. zur Einkommensteuer 2011 (vgl. Bescheid vom 26. März 2012) erhob der Bw. mit Schreiben vom 10. April 2012 Berufung; dabei legte er eine (neue) Erklärung zur Berücksichtigung des Pendler-Pauschales (L 34; datiert ebenfalls mit 10. April 2012) vor, wonach die Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln an mehr als der Hälfte seiner Arbeitstage auf der überwiegenden Strecke für ihn nicht möglich oder nicht zumutbar sei (er könne ein öffentliches Verkehrsmittel nicht benutzen, weil zu Arbeitsbeginn oder Arbeitsende an mehr als der Hälfte der Arbeitstage kein öffentliches Verkehrsmittel verkehre), beantragte, einen Pauschbetrag in Höhe von 2.568,00 € für die (einfache) Strecke von 52 km zu berücksichtigen, weil er im Antragszeitraum überwiegend mit dem Auto fahren habe müssen, und erklärte dazu im Wesentlichen Folgendes:

"Bei meiner Arbeitnehmer-Veranlagung für 2011 habe ich zwar eine Pendlerpauschale für eine Anfahrtsstrecke von 52 km geltend gemacht. Erst später habe ich aber von Kollegen gehört, dass ich beim Benützen des eigenen Pkws für die gleiche Strecke eine höhere Pauschale geltend machen kann. Bei meiner wechselnden 3-Schicht-Arbeit musste ich im letzten Jahr überwiegend mein Auto benutzen. Die Frühschicht hat um 5.00 Uhr begonnen. Ab X war kein Zug und kein Bus so früh unterwegs, um rechtzeitig um 5.00 Uhr früh in Z (CH) anzukommen. Zur Nachmittagschicht waren Zu- und Abfahrt mit Bus und Zug möglich. Zur Nachtschicht musste ich ebenfalls mit dem Auto fahren, weil zu Schichtende um 5.00 Uhr früh ebenfalls noch kein Bus und kein Zug nach X gefahren ist."

Nach einem entsprechenden Vorhalteverfahren (vgl. Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 13. April 2012 bzw. vom 27. Juni 2012, wonach der Bw. ua. ersucht wurde, über seinen Wechselschichtdienst einen entsprechenden Nachweis, wie zB einen Ausdruck aus dem Zeiterfassungssystem des Arbeitgebers, vorzulegen) änderte das Finanzamt mit Einkommensteuerbescheid 2011 (Berufungsvorentscheidung gemäß § 276 BAO) vom 13. August 2012 den angefochtenen Einkommensteuerbescheid vom 26. März 2012 insofern ab, als Krankenversicherungsprämien iHv 1.336,11 € "nur" als Werbungskosten und nicht auch als Sonderausgaben Berücksichtigung fanden und mangels Beantwortung offener Fragen und Vorlage der angeforderten Unterlagen "nur" eine sog. kleine Pendlerpauschale für eine einfache Fahrtstrecke ab 40 km für sechs Monate (Juli 2011 bis Dezember 2011) in Höhe von 678,00 € als Werbungskosten Anerkennung fand.

Das Finanzamt erließ in der Folge - nachdem die Vorhaltsbeantwortung des Bw. vom 24. Juli 2012 der zuständigen Sachbearbeiterin zur Kenntnis gelangte (auf die diesbezüglichen Ausführ-

rungen des Bw. wird an dieser Stelle verwiesen) - den Einkommensteuerbescheid 2011 (Berichtigung gemäß § 293b BAO) vom 17. August 2012; dabei berichtete es die obgenannte Berufungsvorentscheidung insoweit, als es nunmehr das sog. kleine Pendlerpauschale für eine einfache Fahrtstrecke ab 40 km mit einem jährlichen Pauschbetrag iHv 1.356,00 € als Werbungskosten ansetzte. Begründend führte es dazu mit zusätzlicher Bescheidebegründung (Verf67) vom 31. August 2012 im Wesentlichen aus, dass die überwiegenden Arbeitszeiten nicht bekannt gegeben worden seien bzw. trotz Aufforderung kein Ausdruck aus dem Zeiterfassungssystem des Arbeitgebers vorgelegt worden sei, aus welchem die tatsächlichen Arbeitszeiten ersichtlich gewesen wären. Es werde lediglich bekannt gegeben, dass zu Arbeitsbeginn um 5.00 Uhr früh die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels nicht möglich sei. Laut Online-Fahrplan (www.sbb.ch) sei diese Aussage zwar korrekt, aber dennoch könne nicht davon ausgegangen werden, dass der Bw. seine Tätigkeit im Lohnzahlungszeitraum (= Monat) überwiegend um 5.00 Uhr früh begonnen habe. Wie bereits im Ergänzungsersuchen vom 27. Juni 2012 erläutert worden sei, gehe das Finanzamt davon aus, dass am Ende der Frühschicht, zu Beginn der Spätschicht und zu Beginn bzw. Ende der Nachmittagschicht die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels möglich und zumutbar gewesen sei. Im Zuge der Beantwortung des Ergänzungsersuchens vom 27. Juni 2012 sei lediglich ergänzt worden, dass der Bw. am Ende der Frühschicht um 14.00 Uhr mit dem Auto heimfahren habe müssen, weil er das Fahrzeug am nächsten Morgen zu Arbeitsbeginn um 5.00 Uhr früh benötigt habe. Konkrete Arbeitszeiten seien, wie oben bereits erwähnt worden sei, nicht bekannt gegeben worden. Die große Pendlerpauschale könne daher nicht berücksichtigt werden. Da aus den Angaben des Bw. allerdings ersichtlich sei, dass er ganzjährig bei der Fa. Sa in Z tätig gewesen sei, stehe die kleine Pendlerpauschale für einen einfachen Arbeitsweg von 40 bis 60 km mit dem jährlichen Pauschbetrag zu.

Mit Schriftsatz vom 10. September 2012 beantragte der Bw., die gegenständliche Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen, wodurch die Berufung wiederum als unerledigt galt. In diesem Vorlageantrag begehrte der Bw. für die einfache Fahrtstrecke von 52 km die Anerkennung der großen Pendlerpauschale iHv 2.568,00 € und brachte unter Verweis auf seinen Berufungsschriftsatz vom 10. April 2012, seine Vorhaltsbeantwortung vom 26. Juli 2012, die obgenannte Bestätigung der Fa. P AG vom 4. September 2012 vor sowie einen Literatúrauszug vor, dass er im Jahr 2011 auf die Benützung seines eigenen Pkws überwiegend angewiesen gewesen sei. Im ersten Halbjahr sei er über Pe-Leasing bei der Fa. Sa in Z im 2-Schicht-Betrieb beschäftigt gewesen; im zweiten Halbjahr habe er ebenfalls bei der Fa. Sa im 3-Schicht-Betrieb gearbeitet. Während er im 2-Schicht-Betrieb jede zweite Woche auf sein Auto angewiesen gewesen sei, habe er im 3-Schicht-Betrieb innerhalb von drei Wochen je zwei Wochen sein Auto benutzen müssen. In den ersten

26 Wochen habe er somit 13 Wochen ($26 : 2 = 13$) und während der zweiten 26 Wochen dagegen 17 Wochen selber fahren müssen ($26 \times 2 : 3 = 17$); dh., während 52 Wochen im Jahr 2011 habe er insgesamt 30 Wochen selber fahren müssen ($13 + 17 = 30$).

Das Finanzamt legte in der Folge die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz (Unabhängiger Finanzsenat) zur Entscheidung vor.

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung erwogen:

Uneinigkeit besteht im konkreten Fall allein darüber, ob das sog. kleine oder das sog. große Pendlerpauschale für eine einfache Fahrtstrecke von 40 bis 60 km als Werbungskosten zu berücksichtigen ist.

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

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

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

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

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

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

ben sein. Bei Wechselschicht ist nicht der einzelne Lohnzahlungszeitraum maßgebend, sondern der Zeitraum, für den der Wechselschichtdienst in einem bestimmten Rhythmus festgelegt ist. Fallen in einen Lohnzahlungszeitraum zwei oder mehrere Wechselschicht-Teilzeiträume, ist für den Lohnzahlungszeitraum auf das *Überwiegen* abzustellen.

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 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 24.4.2009, 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 be-

trägt.

- 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 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].

Werbungskosten sind grundsätzlich von Amts wegen zu berücksichtigen, wenn alle Voraussetzungen für deren Abzugsfähigkeit vorliegen. Der Nachweis bzw. die Glaubhaftmachung jener Umstände, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt wird, obliegt in erster Linie dem Steuerpflichtigen. Gemäß § 138 Abs. 1 BAO haben die Abgabepflichtigen auf Verlangen der Abgabenbehörde in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119 BAO) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie deren Richtigkeit zu beweisen bzw. glaubhaft zu machen. § 138 Abs. 1 BAO betrifft vor allem die Feststellung solcher Verhältnisse, die für die Abgabenbehörde nur unter Mithilfe des Abgabepflichtigen aufklärbar sind, also Umstände, denen der Abgabepflichtige hinsichtlich der Beweisführung näher steht als die Abgabenbehörde. In solchen Fällen besteht die Pflicht der Behörde darin, bei indizierter Aufklärungsbedürftigkeit den Steuerpflichtigen zu aufklärendem Vorbringen und allfälliger Beweisführung aufzufordern.

In diesem Sinne wurde dem Bw. - wie oben dargelegt - wiederholt die Möglichkeit eingeräumt, Angaben zum Sachverhalt zu machen bzw. sein Berufungsbegehren stützende Unterlagen vorzulegen. Im Berufungsfall ist offensichtlich, dass der Bw. in keinem Stadium des Ermittlungsverfahrens seiner - gerade bei einem Auslandssachverhalt erhöhten - Offenlegungs- bzw. Mitwirkungspflicht hinreichend nachgekommen ist. Der Bw. hat trotz entsprechender Urgenz (in diesem Zusammenhang sei auch erwähnt, dass den entsprechenden Feststellungen des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung Vorhaltswirkung zukommt) weder bekannt gegeben, wie seine Arbeitszeiten im Berufungsjahr konkret gelagert waren, noch entsprechende Unterlagen, wie zB einen Ausdruck aus dem Zeiterfassungssystem seines Arbeitgebers, dafür beigebracht.

Der Abgabenbehörde war es dadurch unmöglich, hinreichend abzuklären, ob die gesetzlichen Voraussetzungen für die Inanspruchnahme einer großen Pendlerpauschale, im Konkreten die Unzumutbarkeit der Benutzung eines Massenbeförderungsmittels, erfüllt war und war daher dem diesbezüglichen Berufungsbegehren - gerade auch angesichts der durchaus günstigen Verkehrsverbindungen zwischen X und Z (und retour) - ein Erfolg zu versagen.

Zum Vorbringen des Bw., wonach er im Berufungsjahr im ersten Halbjahr im 2-Schicht-Betrieb tätig gewesen, zu Beginn der Frühschicht um 5.00 Uhr (unstrittig) kein öffentliches Verkehrsmittel zur Verfügung gestanden und er damit jede zweite Woche auf sein Auto angewiesen gewesen sei, und er im zweiten Halbjahr im Rahmen eines 3-Schicht-Betriebes sowohl zur Frühschicht als auch zur Nachtschicht auf sein Auto angewiesen gewesen sei und er daher innerhalb von drei Wochen je zwei Wochen sein Auto benutzen habe müssen, zumal wie im ersten Halbjahr zu Beginn der Frühschicht kein Bus gefahren sei, er außerdem auch am Ende der Frühschicht um 14.00 Uhr mit dem Pkw heimfahren habe müssen, da er den Pkw am nächsten Morgen für seine nächste Frühschicht wieder benötigt habe und am Ende seiner Nachtschicht um 5.00 Uhr ebenfalls kein öffentliches Verkehrsmittel zur Verfügung gestanden sei, ist zu sagen, dass damit allein schon auf Grund des Überwiegensgrundsatzes nichts gewonnen ist. Notwendig wäre nämlich die Feststellung gewesen, dass an **mehr** als der Hälfte seiner Arbeitstage tatsächlich die Arbeitszeit so geartet war, dass die Benützung des Massenbeförderungsmittels zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht möglich, somit nicht zumutbar war. Dem Bw. ist insofern zuzustimmen, dass ihm im Hinblick auf den Beginn seiner Frühschicht um 5.00 Uhr keine entsprechenden öffentlichen Verkehrsmittel zur Verfügung standen. Allerdings bringt der Bw. im Hinblick auf den 2-Schicht-Betrieb im ersten Halbjahr selbst vor, dass er in diesem Zeitraum jede zweite Woche auf sein Auto angewiesen gewesen sei; von einem Überwiegen bzw. einem Mehr als der Hälfte seiner Arbeitstage kann damit aber nicht gesprochen werden. Wenn der Bw. betreffend den 3-Schicht-Betrieb im zweiten Halbjahr vorbringt, dass er auch am Ende der Frühschicht um 14.00 Uhr mit dem Pkw heimfahren habe müssen, da er den Pkw am nächsten Morgen für seine nächste Frühschicht wieder benötigt habe, so ist diesem Vorbringen zu entgegnen, dass eine derartige Auslegung des Begriffes der Unzumutbarkeit nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates dem Gesetz nicht entnommen werden kann. Die Gewährung des sog. großen Pendlerpauschales ist **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. Bei Schichtende um 14.00 Uhr standen dem Bw. im streitgegenständlichen Zeitraum - wie im Folgenden aufgezeigt - jedenfalls überwiegend auf weit mehr als dem halben Arbeitsweg öffentliche Verkehrsmittel zur Verfügung:

Gehweg von der Arbeitsstätte (ab 14.00 Uhr) nach Z Bahnhof (ca. 4 min), Wartezeit, SBB-Regionalzug (37 Tarifkm) Bahnhof Z ab 14.45 Uhr/Bahnhof H an 15.22 Uhr mit Umsteigen in Bahnhof C, Umsteigezeit auf Pkw (ca. 2 min), Privat-Pkw (lt. Routenplaner ViaMichelin - empfohlene Strecke: 14 km, 28 min) H Bahnhof ab 15.24 Uhr/Wohnung in X an 15.52 Uhr.

Der Unabhängige Finanzsenat kann auch die Auffassung des Bw., wonach ihm am Ende seiner Nachtschicht um 5.00 Uhr ebenfalls kein öffentliches Verkehrsmittel (auf weit mehr als dem halben Arbeitsweg) zur Verfügung gestanden sei, nicht teilen, wie die nachstehend dargestellten Verkehrsverbindungen (bei kombinierter Benutzung öffentlicher und privater Verkehrsmittel) zeigen:

- *Gehweg von der Arbeitsstätte (ab 5.00 Uhr) zur Bushaltestelle Z V (lt. Routenplaner ViaMichelin - Gehweg: ca. 17 min, 1,1 km), Wartezeit, Bus (Linie 400) Z V ab 5.41 Uhr/C Bahnhof an 5.56 Uhr, Umsteigezeit, ÖBB-Regionalzug Bahnhof C ab 6.03 Uhr/Bahnhof K an 6.25 Uhr, ÖBB-Regionalzug Bahnhof K ab 6.30 Uhr/Bahnhof X an 6.58 Uhr, Umsteigezeit auf Pkw (ca. 2 min), Privat-Pkw (lt. Routenplaner ViaMichelin - empfohlene Strecke: ca. 5 min, 2 km) X Bahnhof ab 7.00 Uhr/Wohnung in X an 7.05 Uhr, oder*
- *Gehweg von der Arbeitsstätte (ab 5.00 Uhr) nach Z Bahnhof (ca. 4 min), Wartezeit, SBB-Regionalzug (37 Tarifkm) Bahnhof Z ab 5.52 Uhr/Bahnhof H an 6.20 Uhr, Umsteigezeit auf Pkw (ca. 2 min), Privat-Pkw (lt. Routenplaner ViaMichelin - empfohlene Strecke: 14 km, 28 min) H Bahnhof ab 6.22 Uhr/Wohnung in X an 6.50 Uhr.*

Zusammenfassend gesehen, war daher davon auszugehen, dass dem Bw. im streitgegenständlichen Zeitraum überwiegend (an mehr als der Hälfte seiner Arbeitstage) auf weit mehr als dem halben Arbeitsweg zur erforderlichen Zeit ein öffentliches Verkehrsmittel zur Verfügung stand und damit im konkreten Fall Unzumutbarkeit der Benützung von Massentransportmitteln wegen tatsächlicher Unmöglichkeit nicht vorlag. Gegenständlich war auch keine Unzumutbarkeit wegen Behinderung anzunehmen, da der Bw. laut Aktenlage nicht behindert ist und Derartiges auch nicht behauptet hat. Im vorliegenden Fall kann auch - 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 zwar 90 Minuten überschreitet jedoch nicht mehr als drei Mal so lang ist wie jene mit dem Pkw [mittels Routenplaner ViaMichelin (empfohlene Strecke) ermittelt sich als maßgebliche Vergleichsgröße eine (einfache) Fahrtdauer mit dem Pkw von 42 Minuten].

Angesichts dieser Ausführungen kann im Berufungsfall von der Erfüllung des Tatbestandes "Unzumutbarkeit", den der Gesetzgeber für die Zuerkennung des "großen" Pendlerpauschales voraussetzt, nicht ausgegangen werden und war daher - gerade auch im Sinne einer gleichmäßigen Besteuerung aller Steuerpflichtigen - der Vorgehensweise des Finanzamtes [Berücksichtigung eines jährlichen Pauschbetrages (sog. kleines Pendlerpauschale) gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988 für eine einfache Fahrtstrecke ab 40 km in Höhe von **1.356,00 €**] zuzustimmen.

Gleichzeitig schließt sich der Unabhängige Finanzsenat auch der unbestritten gebliebenen Än-

derung des Finanzamtes in dem gemäß § 293b BAO berichtigten Einkommensteuerbescheid 2011 (Berufungsvorentscheidung gemäß § 276 BAO) vom 13. August 2012 an (ausschließliche Berücksichtigung der geltend gemachten Krankenversicherungsprämien als Werbungskosten).

Gesamthaft war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 18. Jänner 2013