



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., A., vom 22. September 2011 und vom 23. März 2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bregenz vom 19. August 2011 und vom 23. Februar 2012 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2003 bis 2010 entschieden:

I) Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2003 wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Die Einkommensteuer für das Jahr 2003 wird festgesetzt mit		-100,20 €
Das Einkommen im Jahr 2003 beträgt		21.253,26 €
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit: XX	21.749,54 €	
Sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschalbetrag	-210,00 €	
Pauschalbetrag für Werbungskosten	-132,00 €	21.407,54 €
Gesamtbetrag der Einkünfte		21.407,54 €
Sonderausgaben (§18 EStG 1988):		
Viertel der Aufwendungen für Personenversicherungen, Wohnraumschaffung und -sanierung, Genußscheine und junge Aktien (Topf-Sonderausgaben)		-79,28 €
Kirchenbeitrag		-75,00 €
Einkommen		21.253,26 €

Die Einkommensteuer beträgt:	
0% für die ersten 3.640,00	0,00 €
21% für die weiteren 3.630,00	762,30 €
31% für die restlichen 13.983,26	4.334,81 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	5.097,11 €
Allgemeiner Steuerabsetzbetrag	-623,54 €
Verkehrsabsetzbetrag	-291,00 €
Arbeitnehmerabsetzbetrag	-54,00 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	4.128,57 €
Steuer sonstige Bezüge wie z.B. 13. und 14. Bezug (220) nach Abzug der darauf entfallenden SV-Beiträge (225) und des Freibetrages von 620 € mit 6%	186,83 €
Einkommensteuer	4.315,40 €
Anrechenbare Lohnsteuer (260)	-4.415,60 €
Festgesetzte Einkommensteuer	-100,20 €

II) Den Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2004 bis 2009 wird im Umfang der Berufungsvorentscheidungen Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden im Sinne der Berufungsvorentscheidungen abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den Berufungsvorentscheidungen zu entnehmen.

III) Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2010 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge kurz: Bw.) war in den Jahren 2003 bis 2010 nichtselbständig tätig.

Nach Erlassung erklärungsgemäßer Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2003 bis 2009 wurden im Zuge einer nachprüfenden Bescheidkontrolle die Voraussetzungen für das vom Bw. geltend gemachte sog. große Pendlerpauschale und für die Sonderausgaben überprüft. In diesem Zusammenhang wurde der Bw. mit Schreiben des Finanzamtes vom 29. März 2011 und vom 4. April 2011 aufgefordert, eine detaillierte Bestätigung des Arbeitgebers vorzulegen,

die die in den Jahren 2003 bis 2009 ausgeübte Tätigkeit zu beinhalten habe und in der anzugeben sei, ob eine Gleitzeitmöglichkeit bestanden habe bzw. ob und in welchem Zeitraum der Bw. im Nacht- oder Schichtdienst tätig gewesen sei. Mitzuteilen sei auch der jeweilige monatliche Umfang des Nacht- bzw. Schichtdienstes. Darzulegen sei zudem, warum es dem Bw. aufgrund seiner Arbeitszeiten nicht möglich gewesen sei, von seinem Wohnsitz in X (2003 bis 19.01.2006; 31.08.2007 bis 2010), bzw. Y (19.01.2006 bis 16.08.2006) mittels Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel bzw. einer Kombination derselben mit Fußweg und Individualverkehr in einer zumutbaren Zeit zu seiner Arbeitsstelle zu gelangen.

Weiters wurde dem Bw. zur Kenntnis gebracht, wie aus der nachfolgend angeführten Tabelle zu ersehen sei, seien die in den Jahren 2003 bis 2009 geltend gemachten Unfallversicherungsbeiträge nur zum Teil mittels Belegen nachgewiesen worden. Fehlende Unterlagen seien daher nachzureichen.

	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Personenversicherung (erklärter Betrag)	1.049,18 €	1.101,64 €	1.134,69 €	1.295,78 €	1.321,70 €	278,88 €	292,82 €
Personenversicherung (nachgewiesener Betrag)	317,11 €	296,49 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	278,88 €	0,00 €

Am 29. April 2011 legte der Bw. dem Finanzamt eine mit 4. April 2011 datierte und von der Personalabteilung seines Dienstgebers ausgefertigte Arbeitsbestätigung vor, in der angeführt wurde, der Bw. sei seit 01.02.2001 im genannten Unternehmen beschäftigt. In der Zeit vom 01.02.2001 bis zum 01.05.2009 sei der Bw. im Schichtdienst tätig gewesen. Ergänzend führte der Bw. aus, eine Gleitzeitmöglichkeit habe es deshalb nicht gegeben, weil seine Arbeitszeit an die vorgegebenen Schichtzeiten des Unternehmens gebunden gewesen sei. In den Jahren 2003 bis 2009 habe der Bw. überwiegend Nachtschicht und Frühschicht verrichtet. Abgesehen von einer Ausnahme im Jahr 2006 (in dieser Zeit habe er ein paar Monate bei einer Freundin in B. gewohnt) habe sich der Bw. bei seinen Eltern in deren Haushalt aufgehalten. Zu Arbeitsbeginn der jeweiligen Schichten sei weder vom Standort B. aus noch vom Standort „R.“ eine Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel möglich gewesen.

Mit Bescheiden vom 19. August 2011 wurden die Verfahren betreffend Einkommensteuer 2003 bis 2007 und 2009 wiederaufgenommen und mit selben Datum neue Sachbescheide erlassen, in denen - abweichend von den Erklärungen - die Aufwendungen für den Kirchenbeitrag mangels Nachweis nicht anerkannt wurden. Auch die in den Jahren 2003 bis 2007 und 2009 geltend gemachten Personenversicherungsbeiträge wurden nur insoweit berücksichtigt, als ein Nachweis für den betreffenden Aufwand beigebracht wurde.

Die fristgerecht eingebrachte Berufung richtet sich gegen die Nichtberücksichtigung der Kirchenbeiträge. Der Berufung beigelegt waren Bestätigungen der zuständigen Kirchenbeitragsstelle, die belegen, dass der Bw. in den Jahren 2004 bis 2010 Kirchenbeiträge entrichtet hat.

Mit Schreiben vom 25. Jänner 2012 wurde der Arbeitgeber des Bw. seitens des Finanzamtes um Auskunft ersucht, ob der Bw. regelmäßig im Schichtbetrieb arbeite und um Angabe des jeweiligen Dienstbeginns bzw. des Dienstendes.

Im Antwortschreiben vom 7. Februar 2012 gab eine Mitarbeiterin der Personalstelle des Dienstgebers bekannt, dass der Bw. zwischen 2004 bis 2007 abwechselnd im Früh- und Spätschichtbetrieb (Frühschicht: 05:00 Uhr bis 13:00 Uhr; Spätschicht: 13:00 Uhr bis 21:00 Uhr; Nachtschicht: 21:00 Uhr bis 05:00 Uhr) tätig gewesen sei, ausnahmsweise seien auch Nachtschichten absolviert worden (insgesamt ca. 6 Wochen). Ab dem Jahr 2008 habe der Bw. eine gleitende Arbeitszeit gehabt, wobei Arbeitsbeginn meist um ca. 6:00 Uhr gewesen sei (Normalarbeitszeit: 07:30 Uhr bis 11:45 Uhr und von 13:00 Uhr bis 17:00 Uhr). Dem Antwortschreiben beigelegt wurden Arbeitsnachweise für den Zeitraum 01.01.2004 bis 19.01.2008.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 23. Februar 2012 bzw. 24. Februar 2012 wurde der Kirchenbeitrag für die Jahre 2004 bis 2007 und 2009 im erklärten Ausmaß anerkannt, für das Jahr 2003 allerdings eine Berücksichtigung als Sonderausgabe mangels Nachweis verweigert. Zudem wurde für die Jahre 2003 bis 2007 das sog. große Pendlerpauschale nicht mehr im erklärten Ausmaß anerkannt (Pauschale für eine einfache Fahrtstrecke zwischen 20 km und 40 km), sondern lediglich der für eine Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte von mehr als 2 km aber weniger als 20 km anzusetzende Pauschbetrag berücksichtigt, mit der Begründung, die Distanz zwischen dem Arbeitsort, X., und dem Wohnort in Z., betrage nicht mehr als ca. 11 km. Im Jahr 2009 wurde nur der Verkehrsabsetzbetrag gewährt, mit der Begründung, laut Auskunft seines Dienstgebers sei der Bw. nur bis Anfang 2008 im Schichtbetrieb tätig gewesen. Ab dem Jahr 2009 sei daher die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel möglich gewesen.

Mit Bescheiden vom 23. Februar 2012 wurde zudem das Verfahren betreffend Einkommensteuer 2008 wiederaufgenommen und der Bescheid, mit dem die Einkommensteuer 2010 erklärungsgemäß festgesetzt wurde, gemäß § 299 BAO aufgehoben. Auch in den mit selben Datum erlassenen neuen Sachbescheiden wurde kein Pendlerpauschale, sondern nur der Verkehrsabsetzbetrag gewährt.

Mit dem für die Jahre 2003 bis 2007 und 2009 als Vorlageantrag sowie für die Jahre 2008 und 2010 als Berufung zu wertenden Anbringen wurde sinngemäß im Wesentlichen vorgebracht, im Rahmen der Vorhalteverfahren hätten unter anderem strittige Sachverhalte, wie die Zuerkennung des Pendlerpauschale bei Benützung eines eigenen KFZ, bedingt durch die Arbeitszeiten des Bw. positiv geklärt werden können. Eine ursprüngliche Auslegung für eine negative Beurteilung sei der Standpunkt des Finanzamtes gewesen, die Benützung zumindest einer Fahrtrichtung „Wohnort-Arbeitsort-Wohnort“ mit öffentlichen Verkehrsmitteln sei möglich gewesen, weshalb das Pendlerpauschale zu versagen sei. Tatsächlich sei dem Bw. die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel deshalb nicht möglich gewesen, weil – wie aus den beigelegten Fahrplänen entnommen werden könne – zu Arbeitsbeginn in den Berufungsjahren kein öffentliches Verkehrsmittel verkehrt habe und auch nach wie vor nicht verkehre. Der Bw. wäre daher jedenfalls auf die Nutzung eines KFZ angewiesen, um an den Arbeitsort gelangen zu können. Auch wenn daher nach Beendigung der Tätigkeit eine Heimfahrt mit öffentlichen Verkehrsmitteln möglich sei, stelle sich die Frage, wie der Arbeitsort ohne das am Vortag am Firmenplatz abgestellte KFZ erreicht werden könne. In den angefochtenen Bescheiden sei den Einwänden des Bw. auch Rechnung getragen und das Pendlerpauschale im erklärten Ausmaß berücksichtigt worden. Allerdings seien in den angefochtenen Bescheiden die vom Bw. verausgabten Kirchenbeiträge mangels Nachweis nicht berücksichtigt worden, weshalb – unter nachträglicher Beibringung der betreffenden Belege – Berufung erhoben worden sei. Dem Bw. sei nun nicht erklärbar, weshalb im Zuge der Berufungsvorentscheidungen nachträglich das Pendlerpauschale wiederum aberkannt bzw. gekürzt worden sei. Es werde daher die Aufhebung der Berufungsvorentscheidung und das Wiederaufleben der angefochtenen Bescheide (mit oder auch ohne Anerkennung der verausgabten Kirchenbeiträge) beantragt.

Mit Vorhalt vom 12. April 2012 ersuchte das Finanzamt den Dienstgeber des Bw. unter Verweis auf dessen Angabe im Schreiben vom 7. Februar 2012, wonach der Bw. seinen Dienst ab September 2008 meist um ca. 6:00 Uhr angetreten habe, im Wesentlichen um folgende Auskunft:

„Ist ein Dienstantritt um 6:00 Uhr durchgehend betriebsnotwendig und werde entsprechend schriftlich angeordnet oder könne der Bw. seinen Dienstantritt frei wählen und diesen auch erst um 6:30 Uhr, um 7:00 Uhr, um 07:15 Uhr oder zur Normalarbeitszeit (7:30 Uhr bis 11:45 und 13:00 Uhr bis 17:00 Uhr) antreten? Welche Funktion hat der Bw. seit September 2008 inne und gibt es im Dienstvertrag eine Klausel betreffend Dienst- und Gleitzeit?“

Im Antwortschreiben wurde dem Finanzamt seitens einer Bediensteten der Personalabteilung des Arbeitgebers mitgeteilt, der Bw. müsse seinen Dienst nicht um 6:00 Uhr antreten, sondern könne seine Dienstzeit insofern frei wählen, als er spätestens um 07:30 Uhr an der

Arbeitsstelle erscheinen müsste. Der Bw. sei Maschineneinrichter und es gebe keine schriftliche Vereinbarung über die Dienstzeit, sondern nur eine mündliche.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 18. April 2012 wurde der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 teilweise Folge gegeben und die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 als unbegründet abgewiesen. Zur Begründung wurde ausgeführt, entgegen einer früheren Auskunft einer Mitarbeiterin der Personalstelle des Dienstgebers vom 7. Februar 2012 sei der Bw. laut Schreiben vom 15. März 2012 bis einschließlich August 2008 meist im Schichtbetrieb tätig gewesen. Somit stünde dem Bw. für das Jahr 2008 anteilig das sog. große Pendlerpauschale für eine einfache Wegstrecke zwischen 2 und 20 km in Höhe von 205,50 € zu (01.01.2008 bis 30.06.2008: $24,75 \text{ €} \times 6 = 148,50 \text{ €}$; 01.07.2008 bis 31.08.2008: $28,50 \text{ €} \times 2 = 57,00 \text{ €}$; $148,50 \text{ €} + 57,00 \text{ €} = 205,50 \text{ €}$). Ab September 2008 habe der Bw. laut Bestätigung seines Arbeitgebers nicht als Druckereiarbeiter im Schichtbetrieb, sondern als Maschineneinrichter in Gleitzeit gearbeitet und seine Dienstzeit frei wählen bzw. so legen können, dass die Erreichbarkeit der Arbeitsstelle vom Wohnort mit öffentlichen Verkehrsmitteln gegeben gewesen sei (beispielsweise mit dem Landbus von „AA“ oder „BB“ nach „CC“ bzw. von „DD“ nach „EE“ plus Fußweg oder Stadtbus Linie 1 und 4). Da bei zumutbarer Verwendung öffentlicher Verkehrsmittel das sog. kleine Pendlerpauschale erst ab einer Wegstrecke von über 20 km und mehr gewährt werden könne, die Entfernung zwischen Wohn- und Arbeitsort aber nur 10 km betrage, könne für das Jahr 2008 von September bis einschließlich Dezember und für 2010 kein Pendlerpauschale gewährt werden. Der Kirchenbeitrag sei bereits in den Erstbescheiden berücksichtigt worden.

Ergänzend wurde dem Bw. in einem Schreiben des Finanzamtes hinsichtlich sämtlicher Berufungsjahre nochmals die Sachverhaltsannahmen und die sich daraus ergebenden Rechtsfolgen erläutert.

Mit Einbringen vom 22. Mai 2012, dass hinsichtlich der Jahre 2003 bis 2007 und 2009 den Vorlageantrag ergänzt und hinsichtlich der Jahre 2008 und 2010 als Vorlageantrag zu werten ist, wurde ergänzend im Wesentlichen vorgebracht, die Sachverhaltsannahmen des Finanzamtes seien lediglich ab dem Zeitraum Oktober 2010 zutreffend. Denn erst ab diesem Zeitpunkt habe sich der gewöhnliche Aufenthalt und Wohnsitz des Bw. nach XXX, verlagert. Im Zeitraum Jänner 2008 bis September 2010 sei der Wohnsitz und der gewöhnliche Aufenthalt des Bw. bei seinen Eltern in H. und in Au bei seinem Bruder gewesen. Die einfache Wegstrecke zwischen Hittisau und der Arbeitsstätte in D. betrage mehr als 20 km. Arbeitsbeginn sei laut monatlicher Zeiterfassung zwischen 06.40 Uhr und 6.55 Uhr gewesen. Die Abfahrtszeit des ersten Busses von H. nach D. sei um 06.31 Uhr, Ankunft in D. sei um

07.28 Uhr. Aufgrund nachgewiesener Zeiterfassung sei somit eine Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel deshalb nicht möglich gewesen, weil die Ankunftszeit nach dem tatsächlichen Arbeitsbeginn gelegen wäre.

Auch in den Zeiträumen vor Jänner 2008 habe die einfache Wegstrecke zwischen Wohn- und Arbeitsort mehr als 20 km betragen. Hinsichtlich des tatsächlichen Wohnsitzes werde auf die Aussagen der Mutter und des Bruders des Bw. verwiesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zwischen den Parteien steht in Streit, wo der Bw. in den Streitjahren seinen Wohnsitz hatte, und - daraus folgend – ob bzw. in welcher Höhe dem Bw. gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 als Abgeltung für die Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ein Pauschbetrag (sog. Pendlerpauschale) zusteht. Für das Jahr 2003 ist überdies strittig, ob der Kirchenbeitrag als Sonderausgabe berücksichtigt werden kann.

1) Pendlerpauschale

Der Bw. hat bezüglich seines Wohnsitzes in seinem am 29. April 2011 beim Finanzamt eingebrachten Schreiben angegeben, er habe sich in den Jahren 2003 bis 2009 im Haushalt seiner Eltern aufgehalten. Lediglich im Jahr 2006 habe er ein paar Monate bei einer Freundin in B. gewohnt. In der Eingabe vom 21. Mai 2012 hat der Bw. dieses Vorbringen insofern relativiert, als er nunmehr ausführt, er habe sich auch in F. bei seinem älteren Bruder J. und dessen Lebensgefährtin aufgehalten und vom 01.01.2008 bis zum 30.09.2010 habe er bei seinen Eltern in H. gewohnt. Verwiesen werde auch auf die Angaben seiner Mutter und seines Bruders gegenüber der Finanzbehörde.

Der Bruder des Bw. hat vorgebracht, er und der Bw., ein gelernter Maurer, hätten in den Jahren 2004 und 2005 sein neues Eigenheim in GG, errichtet. Für die vom Bw. im Rahmen des Hausbaus erbrachten Arbeitsleistungen sei diesem ein Zimmer im damaligen Heim des Bruders und seiner Lebensgefährtin in HH, zur unentgeltlichen und freien Nutzung zur Verfügung gestellt worden. Der Bw. habe sich in den genannten Jahren ausschließlich in F. aufgehalten. Ab dem Frühjahr 2006 hätten die Brüder gemeinsam das bisher vermietete und zum damaligen Zeitpunkt im Eigentum ihrer Eltern befindliche Wohnhaus in L. zwecks Eigenbedarfs der Eltern saniert. Die damaligen Mieter, ein Ehepaar mit drei Kindern, hätten in einer „fluchtartigen Nacht- und Nebelaktion“ im wahrsten Sinne eine Baustelle hinterlassen, die zwangsläufige Sanierungen für eine Bewohnbarkeit erfordert habe. Ab diesem Zeitpunkt hätte sich der Bw. ausschließlich bei seinen Eltern aufgehalten. Im Jahr 2008 hätte das Haus in L. verkauft werden können. Vom erzielten Verkaufserlös hätten sich ihre Eltern das

Vorkaufsrecht für ein älteres Bauernhaus in H. sichern können. Durch finanzielle Zuwendungen der Eltern wäre dem Bw. im Jahr 2010 eine Anzahlung für eine Mietkaufwohnung in Z. möglich gewesen.

Die Mutter des Bw. hat in ihrer Eingabe vom 5. April 2012 mitgeteilt, der Bw. habe sich - wie sie selbst und ihr Gatte - ca. seit dem Spätherbst 2005 ununterbrochen in KK, aufgehalten. Zu dem betreffenden Zeitpunkt sei mit der Sanierung des sich dort befindlichen und zum damaligen Zeitpunkt in ihrem und im Eigentum ihres Gatten stehenden Wohnhauses begonnen worden. Ungefähr im Juli 2007 seien sie und ihr Gatte gemeinsam mit dem Bw. in ihr neues Haus nach LL gezogen. Im Oktober 2010 habe der Bw. in Z. einen eigenen Hausstand gegründet.

Zur Überprüfung des Wahrheitsgehaltes des Vorbringens des Bw. sowie der ergänzenden Vorbringen seines Bruders und seiner Mutter hat das Finanzamt eine Behördenanfrage im Zentralen Melderegister getätigt. Danach hatte der Bw. vom 06.04.1993 bis einschließlich 10.07.2002 und vom 16.08.2006 bis einschließlich 31.08.2007 seinen Wohnsitz in MM. Unter dieser Adresse waren vom 06.04.1993 bis einschließlich 26.07.2007 auch die Eltern des Bw. angemeldet. Vom 10.07.2002 bis einschließlich 19.01.2006 war der Bw. in X, gemeldet, vom 19.01.2006 bis einschließlich 16.08.2006 in Y, vom 31.08.2007 bis einschließlich 04.10.2010 in NN, und vom 04.10.2010 bis gegenwärtig in OO.

Weiters wurde die Gemeinde Z. auf elektronischen Weg unter Verweis auf die Angaben im Zentralen Melderegister um Auskunft ersucht, ob die Mutter des Bw. und der Bw. selbst ab dem Jahr 2006 in L. gewohnt hätten.

Seitens eines Gemeindebediensteten dieser Gemeinde wurde dem Finanzamt mit Schreiben vom 12. Juni 2012 mitgeteilt, ihm sei nicht bekannt, „ob und gegebenenfalls von wann bis wann“ der Bw. bei seinen Eltern gewohnt habe. Diesbezüglich werde auf das Zentrale Melderegister verwiesen.

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes genügt es hierbei, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt. Die Beweiswürdigung muss dabei den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut entsprechen.

Der Unabhängige Finanzsenat erachtet es zwar als glaubhaft, dass der Bw. sowohl seinem Bruder als auch seinen Eltern bei der Errichtung bzw. Sanierung ihrer Wohnhäuser geholfen hat und auch fallweise im Haus seines Bruders in F. bzw. in L. übernachtet hat. Nicht glaubhaft ist für die Abgabenbehörde zweiter Instanz allerdings, dass der Bw. in den Jahren 2004 und 2005 ausschließlich oder auch nur überwiegend in F. bei seinem Bruder bzw. in den Jahren 2006 bis einschließlich September 2010 – mit Ausnahme eines Zeitraumes von sieben Monaten im Jahr 2006 - im Haushalt seiner Eltern gewohnt hat. So sind die Aussagen des Bw. und seiner Mutter zum Teil widersprüchlich. Denn der Bw. hat im Jahr 2011 angegeben, er habe mit Ausnahme eines kurzen Zeitraumes im Jahr 2006 in den Jahren 2003 bis 2009 bei seinen Eltern gewohnt und diese Aussage im Jahr 2012 dahingehend abgeändert, als er nunmehr mitteilt, er habe auch bei seinem Bruder in F. einen Wohnsitz gehabt. Die Mutter des Bw. wiederum gibt an, der Bw. habe sich - wie sie selbst und ihr Gatte - ca. seit dem Spätherbst 2005 bis zu ihrem Umzug nach LL, im Juli 2007 ununterbrochen in KK, aufgehalten, obwohl der Bw. zu keinem Zeitpunkt in Streit gestellt hat, dass er im Jahr 2006 sieben Monate bei einer Freundin in B. gewohnt hat.

Dafür, dass der Bw. seinen Wohnsitz an der jeweils angemeldeten Adresse gehabt hat, spricht auch, dass er in seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2004 als Wohnsitz X, angegeben hat und somit jene Adresse, unter der er im betreffenden Zeitraum auch im Zentralen Melderegister angemeldet war. Auch der Einkommensteuerbescheid 2004 vom 22. April 2005 war an die in der Erklärung angegebene Adresse adressiert und es ist aus den Akten nicht zu ersehen, dass eine Zustellung des Bescheides nicht möglich war.

Für den Unabhängigen Finanzsenat ist zudem objektiv nicht nachvollziehbar, weshalb Mitte 2007 seitens des Bw. eine Wohnsitzneuanmeldung in NN, erfolgt ist, wenn der Bw. tatsächlich gemeinsam mit seinen Eltern in ihr neues Wohnhaus nach LL, gezogen ist.

Da der Bw. somit von seinen Wohnsitzmeldungen abweichende Wohnsitznahmen weder nachweisen noch glaubhaft machen konnte, werden im Folgenden die jeweils im Zentralen Melderegister ausgewiesenen Wohnsitze als jene Orte angesehen, an denen sich der Bw. in den Streitjahren tatsächlich aufgehalten hat.

Die Arbeitsstätte des Bw. war in sämtlichen Streitjahren in PP. In den Jahren 2003 bis einschließlich August 2008 war der Bw. laut Auskunft der Personalleitung seines Arbeitgebers vom 15. März 2012 im Schichtdienst tätig und zwar abwechselnd in der Frühschicht von 05:00 Uhr bis 13:00 Uhr und in der Spätschicht von 13:00 Uhr bis 21:00 Uhr, in Ausnahmefällen auch in der Nachtschicht von 21:00 Uhr bis 05:00 Uhr. Seit September 2008 ist der Bw. als Maschineneinrichter tätig und kann seine Dienstzeit nach Angaben der Personalabteilung insofern frei wählen, als er spätestens um 07:30 Uhr an seiner Arbeitsstelle erscheinen muss.

Die Entfernung zwischen dem Arbeitsplatz in PP, und dem Wohnsitz in X, den der Bw. im Zeitraum 01.01.2003 bis einschließlich 18.01.2006 innehatte, beträgt laut Internet-Routenplaner (www.google.at) 9,70 km, jene zwischen dem Wohnsitz in Y (19.01.2006 bis einschließlich 15.08.2006) und dem genannten Arbeitsplatz 11,80 km, jene zwischen dem Wohnsitz in MM (16.08.2006 bis einschließlich 30.08.2007) und dem Arbeitsplatz 10,90 km jene zwischen dem Wohnsitz in NN (31.08.2007 bis einschließlich 04.10.2010) und dem Arbeitsplatz 9,80 km, und jene zwischen dem Wohnsitz in OO (vom 04.10.2010 bis gegenwärtig) und dem Arbeitsplatz 10,00 km.

Die Haltestelle „RR“ war vom Wohnsitz in NN, zu Fuß in ca. 3 Minuten und vom Wohnsitz in OO, in ca. 18 Minuten erreichbar. Laut Fahrplan der Vorarlberger Verkehrsbetriebe fuhr im Zeitraum 09.12.2007 bis 31.12.2010 der erste Bus (Landbus 40) von der Haltestelle „RR“ um 06.06 Uhr zum Bahnhof in D. (Ankunft: 06.24 Uhr). Mit dem Bus Nr. 11, der vom Bahnhof in D. um 06:25 Uhr abfuhr, und der die Haltestelle „S.“ um 06:30 Uhr erreicht, konnte der Bw. nach einem Fußweg von ca. 2 Minuten um 06.32 Uhr an seinen Arbeitsplatz in PP, gelangen. Der letzte Bus vom Bahnhof in D. nach Z. fuhr um 22.35 Uhr, Ankunft in „RR“ war 22.52 Uhr.

Rechtlich ist dazu Folgendes auszuführen:

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 sind Werbungskosten auch Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen gilt, dass diese Ausgaben bei einer einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis 20 km grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 EStG 1988) abgegolten sind (§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. a EStG 1988).

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:

	01.01.2003 bis 31.12.2003	01.01.2004 bis 31.12.2005	01.01.2006 bis 30.06.2007	01.07.2007 bis 30.06.2008	01.07.2008 bis 31.12.2010
Bei einer Fahrtstrecke von					
20 km bis 40 km	384 Euro/Jahr	450 Euro/Jahr	495 Euro/Jahr	546 Euro/Jahr	630 Euro/Jahr
40 km bis 60 km	768 Euro/Jahr	891 Euro/Jahr	981 Euro/Jahr	1.080 Euro/Jahr	1.242 Euro/Jahr
über 60 km	1.152 Euro/Jahr	1.332 Euro/Jahr	1.467 Euro/Jahr	1.614 Euro/Jahr	1.857 Euro/Jahr

Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar, dann werden anstelle der Pauschbeträge nach lit. b gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 folgende Pauschbeträge berücksichtigt:

	01.01.2003 bis 31.12.2003	01.01.2004 bis 31.12.2005	01.01.2006 bis 30.06.2007	01.07.2007 bis 30.06.2008	01.07.2008 bis 31.12.2010
Bei einer Fahrtstrecke von					
2 km bis 20 km	210 Euro/Jahr	243 Euro/Jahr	270 Euro/Jahr	297 Euro/Jahr	342 Euro/Jahr
20 km bis 40 km	840 Euro/Jahr	972 Euro/Jahr	1.071 Euro/Jahr	1.179 Euro/Jahr	1.356 Euro/Jahr
40 km bis 60 km	1.470 Euro/Jahr	1.692 Euro/Jahr	1.863 Euro/Jahr	2.052 Euro/Jahr	2.361 Euro/Jahr
über 60 km	2.100 Euro/Jahr	2.421 Euro/Jahr	2.664 Euro/Jahr	2.931 Euro/Jahr	3.372 Euro/Jahr

Nach ständiger Spruchpraxis des Unabhängigen Finanzsenates und nach herrschender Lehre ist die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels jedenfalls nicht mehr zumutbar, wenn folgende Wegzeiten überschritten werden:

- Wegstrecke unter 20 km: eineinhalb Stunden,
- Wegstrecke ab 20 km: zwei Stunden,
- Wegstrecke ab 40 km: zweieinhalb Stunden.

Die Wegzeit umfasst die Zeit vom Verlassen der Wohnung bis zum Arbeitsbeginn oder vom Verlassen der Arbeitsstätte bis zur Ankunft in der Wohnung, also Gehzeit oder Anfahrtszeit zur Haltestelle des öffentlichen Verkehrsmittels, Fahrzeit mit dem öffentlichen Verkehrsmittel, Wartezeiten 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 - soweit möglich - von einer optimalen Kombination zwischen Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel (z. B. "Park and Ride") auszugehen. Dies gilt auch, wenn dadurch die Fahrtstrecke länger wird (vgl. Atzmüller/Lattner in Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke, MSA EStG [1.6.2007], § 16 Anm. 81).

Bei gleitender Arbeitszeit berechnet sich die Wegstrecke nach der optimal möglichen Anpassung von Arbeitsbeginn und Arbeitsende an die Ankunfts- bzw Abfahrtszeit des Verkehrsmittels, wobei die konkreten Möglichkeiten des Arbeitnehmers, Gleitzeit in Anspruch zu nehmen, zu berücksichtigen sind (siehe dazu z.B. UFS 06.10.2008, RV/2394-W/08).

Zwischen den Parteien steht außer Streit, dass dem Bw. in jenen Zeiträumen, in denen er im Schichtbetrieb tätig war (01.01.2003 bis 31.08.2008) überwiegend kein öffentliches Verkehrsmittel zur Verfügung stand, sodass das sog. große Pendlerpauschale für eine einfache Fahrtstrecke von mehr als 2 km aber weniger als 20 km anzuerkennen war.

Für den Zeitraum 01.09.2008 bis 31.12.2010 steht dem Bw. aus folgenden Gründen kein Pendlerpauschale zu: Zum einen betrug die Entfernung zwischen dem jeweiligen Wohn- und Arbeitsort weniger als 20 km. Weiters war der Bw. laut Auskunft seines Arbeitsgebers hinsichtlich des Zeitpunktes seines Dienstantrittes nur insofern gebunden, als er spätestens um 07:30 Uhr am Arbeitsplatz erscheinen musste. Zu diesem Zeitpunkt wären ihm aber ebenso wie zu Dienstende öffentliche Verkehrsmittel zur Verfügung gestanden und auch die zumutbare Wegzeit von eineinhalb Stunden je Richtung wäre nicht überschritten worden.

Dem Bw. stand somit als Abgeltung für die Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte im Jahr 2003 ein Pendlerpauschale in Höhe von 210,00 € zu, im Jahr 2004 ein solches in Höhe von 243,00 €, im Jahr 2005 ein solches in Höhe von 243,00 €, im Jahr 2006 ein solches in Höhe von 270,00 €, im Jahr 2007 ein solches in Höhe von 283,50 € (für Jänner bis Juni je 22,50 € und für Juli bis Dezember je 24,75 €) und im Jahr 2008 ein solches in Höhe von 205,50 € (für Jänner bis Juni je 24,75 € und für Juli bis August je 28,50 €). Für den Zeitraum September 2008 bis Dezember 2008 und für die Jahre 2009 und 2010 waren alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit dem Verkehrsabsetzbetrag abgegolten.

2) Kirchenbeitrag:

Gemäß § 18 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 124/2003, sind Beiträge an gesetzlich anerkannte Kirchen und Religionsgesellschaften, höchstens jedoch 75 Euro jährlich, bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen.

Der Bw. hat nachgewiesen, dass er die Kirchenbeiträge der Jahre 2004 bis 2010 im erklärten Ausmaß entrichtet hat. Für das Jahr 2003 wurde allerdings trotz Aufforderung kein Nachweis für die Bezahlung des Kirchenbeitrages beigebracht, weshalb das Finanzamt die Anerkennung als Sonderausgabe verweigert hat.

Da der Bruttobezug des Bw. im Jahr 2003 ebenso wie in den Folgejahren mehr als 30.000,00 € betragen hat, erachtet es der Unabhängige Finanzsenat als glaubhaft, dass der Bw. den ihm im Jahr 2003 vorgeschriebenen Kirchenbeitrag ebenso entrichtet hat wie jenen der Jahre 2004 bis 2010.

Gesamthaft war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 6. September 2012