

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Gde X, R-Straße xx, vom 22. Dezember 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 20. Dezember 2010 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2009 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge kurz: Bw.) bezog im Berufungsjahr nichtselbständige Einkünfte auf Grund seiner gänzjährigen Tätigkeit bei der x Y AG, Gd YY, S-Straße yy, und bei der Fa. Z GmbH, RU, G ZZ, B-Straße zz. Sein Wohnsitz befand sich im Berufungsjahr in Gde X, R-Straße xx.

Mit seiner am 27. Oktober 2010 elektronisch eingereichten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2009 begehrte der Bw. ua. unter dem Titel "Pendlerpauschale" die Berücksichtigung eines jährlichen Pauschbetrages in Höhe von 1.356,00 € (sog. großes Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 für eine einfache Fahrtstrecke ab 20 km) als Werbungskosten.

Nachdem das Ergänzungersuchen des Finanzamtes vom 29. Oktober 2010, wonach der Bw. ersucht wurde, zu erklären, für welche Strecke das erhöhte Pendlerpauschale (genaue

Adressangabe der Wohnung und der Arbeitsstätte) beantragt wird, ob diese Arbeitsstätte täglich bzw. wie oft diese im Monat angefahren wurde und wie sich die täglichen Arbeitszeiten (Dienstbeginn/-ende) im Jahr 2009 dargestellt haben, unbeantwortet blieb, erließ das Finanzamt in der Folge den angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2009 vom 20. Dezember 2010; dabei ließ es ua. den unter dem Titel "Pendlerpauschale" begehrten Werbungskostenabzug zur Gänze unberücksichtigt.

Mit Schriftsatz vom 22. Dezember 2010 erhab der Bw. gegen diesen Einkommensteuerbescheid 2009 Berufung, weil das beantragte Pendlerpauschale keine Berücksichtigung fand; begründend führte er dazu aus, dass die einfache Wegstrecke hinsichtlich der Betriebsstätte "Y AG" von X, R-Straße xx, nach YY, S-Straße, 11 km betrage. Diese Arbeitsstätte habe er täglich von Montag bis Freitag mit seinem Pkw angefahren. Die täglichen Arbeitszeiten seien sehr unterschiedlich, entsprächen den Dienstplänen der Y AG und enthielten auch sehr viele Nachschichten, weshalb die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels auch nicht möglich sei.

Außerdem fahre er mit seinem Pkw auch von seiner Heimatadresse nach ZZ zur Fa. Z GmbH; da er auch bei diesem Arbeitgeber sehr unterschiedliche Arbeitszeiten (BV) habe, bestehne auch hier keine Möglichkeit der Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel.

Im Rahmen eines weiteren Vorhalteverfahrens [vgl. Ergänzungersuchen des Finanzamtes vom 10. Jänner 2011, wonach der Bw. ersucht wurde, die Dienstpläne der Y AG für das gesamte Jahr 2009 vorzulegen und die genaue Adresse seiner Arbeitsstätte in ZZ bekannt zu geben; weiters wurde er ersucht, zu erklären, wie oft er diese Arbeitsstätte pro Monat angefahren hat, und dies sowie seine täglichen Arbeitszeiten (Dienstbeginn/-ende) im gesamten Jahr 2009 durch eine Bestätigung der Fa. Z GmbH zu belegen] legte der Bw. im Rahmen einer persönlichen Vorsprache beim Finanzamt die angeforderten Dienstpläne der Y AG für 2009 vor und gab ua. noch an, dass er seine Arbeitsstätte in ZZ (Fa. Z GmbH) vier bis fünf Mal pro Monat angefahren habe (vgl. entsprechenden Aktenvermerk des Finanzamtes).

Mit Einkommensteuerbescheid 2009 (Berufungsvorentscheidung gemäß § 276 BAO) vom 30. Mai 2011 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab; dabei führte es Nachstehendes aus:

"Die Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel ist gemäß § 16 EStG 1988 zumutbar, wenn für Wegstrecken unter 20 Kilometer ein Zeitaufwand von maximal 1,5 Stunden notwendig ist. 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 Anfahrzeit zur Haltestelle des öffentlichen Verkehrsmittels, Fahrzeit mit dem öffentlichen Verkehrsmittel, Wartezeiten usf. Ist an den überwiegenden Tagen im

Monat (mindestens 11-mal) die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel nicht möglich bzw. nicht zumutbar, steht das große Pendlerpauschale für eine einfache Wegstrecke von 2-20 Kilometer zu. Ist an den überwiegenden Tagen im Monat (Lohnzahlungszeitraum) die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel möglich und zumutbar, steht kein Pendlerpauschale zu. Da Ihnen in jedem Monat im Kalenderjahr 2009 (laut den vorgelegten Dienstplänen) an den überwiegenden Tagen die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel möglich und zumutbar gewesen ist, steht Ihnen kein Pendlerpauschale zu."

Mit dem als Vorlageantrag gewerteten Schreiben vom 1. Juni 2011 begehrte der Bw. die Gewährung des Pendlerpauschales und führte dazu in Erwiderung auf die gegenständliche Berufungsvorentscheidung im Wesentlichen aus, dass aus den vorgelegten Dienstplänen der Y AG klar hervorgehe, dass die Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel für ihn an den überwiegenden Arbeitstagen nicht möglich gewesen sei, da er sehr unterschiedliche Arbeitszeiten (teilweise Nacharbeitszeiten) gehabt habe. Zu diesen Dienstzeiten verkehrten keine öffentlichen Verkehrsmittel. Außerdem sei er im Jahr 2009 bei der Fa. Z GmbH in ZZ als B angestellt gewesen und habe diese Arbeitsstätte ebenfalls mehr als 11-mal im Monat mit seinem Pkw angefahren, da er ebenfalls an sehr unterschiedlichen Arbeitsbeginn- und Arbeitsendzeiten tätig gewesen sei. Bei diesem Unternehmen habe er teilweise um 4.00 Uhr morgens bzw. nach 22.00 Uhr Arbeitsbeginn oder -ende gehabt. Somit stehe ihm auch für diese Tätigkeit das Pendlerpauschale zu.

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

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung 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 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 146 lit. b EStG 1988 genannten Pauschbeträge zu berücksichtigen. Danach beträgt das sog. kleine Pendlerpauschale:

| ENTFERNUNG | PAUSCHBETRÄGE ab 1.7.2008 | | |
|------------|------------------------------|-----------|---------|
| | 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 € |

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

| ENTFERNUNG | PAUSCHBETRÄGE ab 1.7.2008 | | |
|------------|------------------------------|-----------|---------|
| | jährlich | monatlich | täglich |
| ab 2 km | 342,00 € | 28,50 € | 0,95 € |
| ab 20 km | 1.356,00 € | 113,00 € | 3,77 € |
| ab 40 km | 2.361,00 € | 196,75 € | 6,56 € |
| ab 60 km | 3.372,00 € | 281,00 € | 9,37 € |

Unzumutbarkeit der Benützung von Massenverkehrsmitteln ist nach der Verwaltungspraxis (vgl. Sailer/Bernold/Mertens, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2008, Frage 16/23 zu § 16 EStG 1988; vgl. auch Lohnsteuerrichtlinien 2002, Rz 253 ff) nur dann gegeben,

- wenn auf der gesamten Fahrtstrecke kein Massenbeförderungsmittel verkehrt oder
- wenn auf mehr als der halben Fahrtstrecke kein Massenverkehrsmittel verkehrt oder
- wenn zu Beginn oder Ende der Arbeitszeit kein (oder zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke kein) Massenbeförderungsmittel verkehrt (Unzumutbarkeit wegen tatsächlicher Unmöglichkeit),
- wenn eine (dauernde) starke Gehbehinderung vorliegt (Bescheinigung gemäß § 29b der Straßenverkehrsordnung; Unzumutbarkeit wegen Gehbehinderung) sowie
- wenn die Wegzeit bei Benützung des Massenbeförderungsmittels hinsichtlich der Dauer nicht zumutbar ist (Unzumutbarkeit wegen langer Anfahrtszeit). Unzumutbarkeit liegt vor, wenn folgende Wegzeiten überschritten werden:

| EINFACHE WEGSTRECKE | ZUMUTBARE WEGZEIT |
|---------------------|-------------------|
| unter 20 km | 1,5 Stunden |
| ab 20 km | 2 Stunden |
| ab 40 km | 2,5 Stunden |

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

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 (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 zwischen Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel (zB Park and Ride) *zu unterstellen*. Im Falle des Bestehens einer gleitenden Arbeitszeit berechnet sich die Wegstrecke nach der optimal möglichen Anpassung von Arbeitsbeginn und Arbeitsende an die Ankunfts- bzw. Abfahrtszeit des Verkehrsmittels; dementsprechend bleiben damit zB Wartezeiten zwischen der Ankunft bei der Arbeitsstätte und dem Arbeitsbeginn unberücksichtigt. Liegen Wohnort und Arbeitsstätte innerhalb eines Verkehrsverbundes, wird Unzumutbarkeit infolge langer Reisedauer im Allgemeinen nicht gegeben sein [vgl. Sailer/Bernold/Mertens, a.a.O., Seiten 159 und 211 f; Schuch, Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Pendler-Pauschale), in: ÖStZ 1988, Seiten 316 ff].

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

a) Arbeitsstätte/x e Y AG:

Unter Zugrundelegung der obigen rechtlichen Überlegungen ist für die Zurücklegung der Wegstrecke zwischen der Wohnung des Bw. (Gde X, R-Straße xx) zur Bahnhaltestelle X-HF ein Fußweg (ca. 800 m, 8 min), eine Fahrt mit dem Regionalzug von der Bahnhaltestelle X-HF nach Bahnhof YY (9 Tarif km; 11 min mit dem Regionalzug) sowie ein Fußweg (ca. 500 m, 6 min) vom Bahnhof YY zur Arbeitsstätte des Bw. (Gd YY, S-Straße yy) zu unterstellen.

Im Berufungsjahr verkehrten auf weit mehr als der halben Fahrtstrecke (hin und retour), nämlich auf der Strecke "Bahnhaltestelle X-HF - Bahnhof YY" regelmäßig öffentliche Verkehrsmittel [tägliche Hinfahrt: Taktverkehr: .22/.52 ab 5.22 Uhr, ab 20.22 Uhr stündlich bis 1.25 Uhr; tägliche Rückfahrt: Taktverkehr: .24/.54 ab 5.24 Uhr, ab 20.24 Uhr stündlich bis 1.24 Uhr, jeweils samt Zusatzzüge; alternativ stand auf der Strecke X Bahnhof - YY S-Straße auch der Landbus (Linie ab) zur Verfügung (tägliche Hinfahrt: Taktverkehr: .25/.55 ab 5.55 Uhr, .20 ab 19.20 Uhr stündlich bis 22.20 Uhr; tägliche Rückfahrt: Taktverkehr: .49/.19 ab 6.19 Uhr, .24 ab 20.24 Uhr stündlich bis 23.24 Uhr, jeweils samt Zusatz- bzw. Nachtbusse; vgl. die Kursbücher des Verkehrsverbundes Vorarlberg, Fahrplan 09 (gültig vom 14. Dezember 2008 bis 12. Dezember 2009) sowie Fahrplan 10 (gültig vom 13. Dezember 2009 bis 11. Dezember 2010); siehe auch unter <http://www.vmobil.at/>].

Bezogen auf die Arbeitszeiten des Bw. im Berufungsjahr [diesbezüglich gehen der Bw. wie auch das Finanzamt unstrittig von den vorgelegten Dienstplänen ("Diensteinteilung Gb - YY") aus] gelangte der Unabhängige Finanzsenat zur Überzeugung, dass dem Bw. angesichts dieser durchaus günstigen Verkehrsverbindungen 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 (im konkreten Fall verkehrten lediglich hinsichtlich der Arbeitsbeginnzeiten um 4.30 Uhr sowie 5.10 Uhr keine öffentlichen Verkehrsmittel) und damit im konkreten Fall Unzumutbarkeit der Benützung von Massenverkehrsmitteln wegen tatsächlicher Unmöglichkeit nicht vorliegt.

Die Gewährung des sog. großen Pendlerpauschales ist im Übrigen ausschließlich nach *objektiven Kriterien der Benützungsmöglichkeit des öffentlichen Verkehrsmittels* zu beurteilen.

Die Prüfung, ob Unzumutbarkeit wegen Gehbehinderung vorliegt, erübrigt sich gegenständlich, da der Bw. laut Aktenlage nicht dauernd stark gehbehindert ist und Derartiges auch nicht behauptet hat.

Zur Frage, ob gegenständlich von Unmöglichkeit wegen langer Anfahrtszeit auszugehen ist oder nicht, ist Folgendes zu sagen:

Davon ausgehend, dass gegenständlich die oben dargestellte *einfache* Wegstrecke (bei Be-

nützung von öffentlichen Verkehrsmitteln bzw. bei kombinierter Benutzung öffentlicher und privater Verkehrsmittel) - nach Aufrundung der einzelnen Wegstrecken (vgl. Sailer/Bernold/Mertens, a.a.O., Frage 16/22 zu § 16 EStG 1988) - 11 Kilometer beträgt, stünden dem Bw. nach der oben dargestellten, der einheitlichen Verwaltungsübung dienenden Verwaltungspraxis für deren Zurücklegung eineinhalb Stunden zur Verfügung.

Bezogen auf diese Verwaltungspraxis kann entsprechend der obigen Darstellung des Arbeitsweges des Bw. (Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung) bzw. der aufgezeigten Abfahrts- und Ankunftszeiten (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt und bei der Arbeitsstätte), wonach sich für die Hin- und Rückfahrt eine einfache Fahrzeit von max. 55 Minuten ergibt, nicht davon gesprochen werden, dass die Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels im fraglichen Zeitraum überwiegend bzw. an mehr als der Hälfte der Arbeitstage unzumutbar gewesen wäre. Die Wegzeit liegt gegenständlich jedenfalls unter eineinhalb Stunden.

Angesichts dieser Überlegungen kann im Berufungsfall im Hinblick auf die Arbeitsstätte "xe Y AG" von der Erfüllung des Tatbestandes "Unzumutbarkeit", den der Gesetzgeber für die Zuerkennung des "großen" Pendlerpauschales voraussetzt, keine Rede sein und war daher, zumal der diesbezügliche einfache Arbeitsweg des Bw. auch nicht eine Entfernung von 20 Kilometer umfasste und daher nicht das sog. kleine Pendlerpauschale als Werbungskosten Anerkennung finden konnte, der Vorgehensweise des Finanzamtes (kein Werbungskostenabzug unter dem Titel "Pendlerpauschale") zuzustimmen.

b) Arbeitsstätte/Fa. Z GmbH:

Der diesbezügliche einfache Arbeitsweg kann zwischen der Wohnung des Bw. (Gde X, R-Straße xx) zur Bahnhaltestelle X-HF durch einen Fußweg (ca. 800 m, 8 min), durch eine Fahrt mit dem Regionalzug von der Bahnhaltestelle X-HF nach Bahnhof T (13 Tarif km; 10 min mit dem Regionalzug), durch eine Fahrt mit dem Landbus (Linie aa) von T Bahnhof zur Bushaltestelle ZZ H (nach Routenplaner "ViaMichelin" - empfohlene Strecke: ca. 2,8 km; 8 min) sowie einen Fußweg (ca. 100 m, 2 min) von der Bushaltestelle ZZ H zur Arbeitsstätte des Bw. (G ZZ, B-Straße zz) bewältigt werden.

Im Berufungsjahr verkehrten auf weit mehr als der halben Fahrtstrecke (hin und retour), nämlich auf der Strecke "Bahnhaltestelle X-HF - Bahnhof T bzw. Bahnhof T - Bushaltestelle ZZ H" regelmäßig öffentliche Verkehrsmittel [X -HF - Bahnhof T: tägliche Hinfahrt Taktverkehr: .37/.07 ab 5.37 Uhr, ab 20.37 Uhr stündlich bis 1.37 Uhr; tägliche Rückfahrt: Taktverkehr: .12/.42 ab 5.12 Uhr, ab 20.12 Uhr stündlich bis 1.15 Uhr, jeweils samt Zusatzzüge; Bahnhof T - Bushaltestelle ZZ H: tägliche Hinfahrt: Taktverkehr: .06/.36 ab 6.06 Uhr bis 19.06 Uhr; tägliche Rückfahrt: Taktverkehr: .14/.44 ab 7.43 Uhr bis 20.14 Uhr, jeweils samt Zusatzbusse;

vgl. die Kursbücher des Verkehrsverbundes Vorarlberg, Fahrplan 09 (gültig vom 14. Dezember 2008 bis 12. Dezember 2009) sowie Fahrplan 10 (gültig vom 13. Dezember 2009 bis 11. Dezember 2010); siehe auch unter <http://www.vmobil.at/>].

Auf Grund dieser durchaus günstigen Verkehrsverbindungen ist der Unabhängige Finanzsenat der Auffassung, dass dem Bw. im streitgegenständlichen Zeitraum *überwiegend* (an mehr als der Hälfte seiner Arbeitstage) *auf weit mehr als dem halben Arbeitsweg* (Bahnhaltsstelle X-HF nach Bahnhof T, hin und retour) zur erforderlichen Zeit ein öffentliches Verkehrsmittel zur Verfügung stand und damit im konkreten Fall Unzumutbarkeit der Benützung von Massenverkehrsmitteln wegen tatsächlicher Unmöglichkeit nicht vorliegt.

Zu den Ausführungen des Bw. im Vorlageantrag vom 1. Juni 2011, wonach er sehr unterschiedliche Arbeitszeiten (teilweise Nachtarbeitszeiten) gehabt habe, ist zu sagen, dass die abstrakte Möglichkeit, dass auf Grund wechselnder Dienstzeiten die Dienstzeit solange dauernte, dass die erste bzw. letzte Zug- bzw. Busverbindung nicht mehr erreichbar ist, nicht ausreicht, um von einer Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel sprechen zu können. Notwendig wäre die Feststellung, dass *regelmäßig* tatsächlich die Arbeitszeit so geartet war, dass die Benützung des Massenbeförderungsmittels zumindest hinsichtlich der *halben* Fahrtstrecke nicht möglich, somit nicht zumutbar war. Gegenständlich wurden jedoch vom Bw. - trotz entsprechender Vorhaltung durch das Finanzamt (vgl. Ergänzungersuchen vom 10. Jänner 2011) - die konkreten Arbeitszeiten im Jahr 2009 bei der Fa. Z GmbH weder im Einzelnen dargelegt noch entsprechend nachgewiesen.

Dem Vorbringen, teilweise seine Arbeit um 4.00 Uhr morgens begonnen bzw. nach 22.00 Uhr beendet zu haben, ist zu erwidern, dass damit allein auf Grund des Überwiegensgrundsatzes nichts gewonnen ist.

Die Gewährung des sog. großen Pendlerpauschales ist im Übrigen - wie bereits oben ausgeführt - ausschließlich nach objektiven Kriterien der Benützungsmöglichkeit des öffentlichen Verkehrsmittels zu beurteilen.

Zur Frage, ob gegenständlich von Unmöglichkeit wegen langer Anfahrtszeit auszugehen ist oder nicht, ist Folgendes zu sagen:

Davon ausgehend, dass gegenständlich die oben dargestellte *einfache* Wegstrecke (bei Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln bzw. bei kombinierter Benutzung öffentlicher und privater Verkehrsmittel) - nach Aufrundung der einzelnen Wegstrecken (vgl. Sailer/Bernold/Mertens, a.a.O., Frage 16/22 zu § 16 EStG 1988) - 18 Kilometer beträgt, stünden dem Bw. nach der oben dargestellten, der einheitlichen Verwaltungsübung dienenden Verwaltungspraxis für deren Zurücklegung eineinhalb Stunden zur Verfügung.

Bezogen auf diese Verwaltungspraxis kann entsprechend der obigen Darstellung des Arbeitsweges des Bw. (Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung) bzw. der aufgezeigten Abfahrts- und Ankunftszeiten (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt und bei der Arbeitsstätte), wonach sich für die Hin- und Rückfahrt eine einfache Fahrtzeit von max. 50 Minuten ergibt, nicht davon gesprochen werden, dass die Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels im fraglichen Zeitraum überwiegend bzw. an mehr als der Hälfte der Arbeitstage unzumutbar gewesen wäre. Die Wegzeit liegt gegenständlich jedenfalls unter eineinhalb Stunden.

Angesichts dieser Überlegungen kann im Berufungsfall auch im Hinblick auf die Arbeitsstätte "Fa. Z GmbH" von der Erfüllung des Tatbestandes "Unzumutbarkeit", den der Gesetzgeber für die Zuerkennung des "großen" Pendlerpauschales voraussetzt, keine Rede sein und war daher, zumal auch der diesbezügliche einfache Arbeitsweg des Bw. nicht eine Entfernung von 20 Kilometer umfasste und daher auch nicht das sog. kleine Pendlerpauschale als Werbungskosten Anerkennung finden konnte, der Vorgehensweise des Finanzamtes (kein Werbungskostenabzug unter dem Titel "Pendlerpauschale") zuzustimmen.

Der Berufung war diesbezüglich aber auch aus folgenden Überlegungen ein Erfolg zu versagen:

Der Bw. hat anlässlich seiner persönlichen Vorsprache beim Finanzamt selbst ausgeführt, dass er seine Arbeitsstätte in ZZ (Fa. Z GmbH) vier bis fünf Mal pro Monat angefahren habe (vgl. entsprechenden Aktenvermerk des Finanzamtes).

Es erscheint nicht überraschend, dass der Bw. im Nachhinein die inhaltliche Richtigkeit dieser Aussage insofern revidiert hat, als im Vorlageantrag nunmehr in Erwiderung auf die obgenannte Berufungsvorentscheidung behauptet wird, er habe auch diese Arbeitsstätte ebenfalls mehr als 11-mal im Monat mit seinem Pkw angefahren, und damit versucht, den abgaberechtlichen Konsequenzen der *Erstaussage* nach Möglichkeit zu entgehen. Nach der allgemeinen Lebenserfahrung kommt aber einer früher und zeitnäher getätigten Aussage in der Regel höherer Wahrheitsgehalt zu als einer späteren, abweichenden Aussage (vgl. dazu VwGH 27.9.1995, 90/13/0054). Gegenständlich ist der Unabhängige Finanzsenat der Auffassung, dass die Erstaussage des Bw. anlässlich der persönlichen Vorsprache - gerade unter Beachtung der Höhe der bei der Fa. Z GmbH erzielten Einkünfte und auch auf Grund des Umstandes, dass der Bw. trotz entsprechender Urgenz seine täglichen konkreten Arbeitszeiten bei der Fa. Z GmbH im Jahr 2009 nicht bekannt gegeben und auch diesbezüglich keine Bestätigung der Fa. Z GmbH oder entsprechende Dienstpläne vorgelegt hat - mit den tatsächlichen Verhältnissen übereingestimmt hat. Die spätere Aussage ist lediglich als Zweck- bzw. Schutzbefragung zu werten.

Nachdem nun sachverhaltsmäßig davon auszugehen war, dass der Bw. seine Arbeitsstätte in

ZZ im Berufungsjahr "nur" vier bis fünf Mal pro Monat angefahren hat, und der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 31. März 2011, ZI. 2007/15/0147, die Aussage in den Lohnsteuerrichtlinien, Rz 250, wonach ein Pendlerpauschale nur dann in Frage kommt, wenn in einem Kalendermonat *an mehr als 10 Tagen* die Strecke Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung zurückgelegt wird, bestätigt hat, kann auch aus diesem Grund kein Pendlerpauschale als Werbungskosten gewährt werden.

Gesamthaft war daher - gerade auch im Sinne einer gleichmäßigen Besteuerung aller Steuerpflichtigen - spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 25. Juli 2011