

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri.in in der Beschwerdesache Bf., AdresseBf., über die Beschwerden vom 20.1.2017 und vom 14.2.2017 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt XY vom 20.12.2016 und vom 17.1.2017 betreffend Einkommensteuer 2009, 2010, 2011 zu Recht erkannt:

1.

Den Beschwerden gegen die **Einkommensteuerbescheide 2009 und 2010** wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem dem Ende der Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

2.

Die Beschwerde gegen den **Einkommensteuerbescheid 2011** wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensablauf

Mit **Ergänzungsvorhalt vom 20.11.2014** wurden betreffend Einkommensteuer 2008 folgende Fragen an den Beschwerdeführer gerichtet:

"Sie haben in Ihrer Erklärung ein Pendlerpauschale beantragt. Um die Voraussetzungen für die Anerkennung überprüfen zu können, wird um Mitteilung der genauen Anschrift der

Arbeitsstätte/n; genaue Anschrift der der Arbeitsstätte nächstgelegenen Wohnung; kürzest befahrbare einfache Wegstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte in km; Wegstrecke bei Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels (Gehweg, Bus, ÖBB etc.) ersucht.

Sollte Ihnen die Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels nicht möglich bzw. zeitlich nicht zumutbar sein, erläutern Sie die entsprechenden Gründe (unter Angabe Ihrer Normalarbeitszeiten) bzw. schlüsseln Sie die unzumutbare Wegzeit auf.

Hinweis: Sollten Sie im Veranlagungsjahr verschiedene Arbeitsstätten aufgesucht haben, so sind die Angaben für jede Arbeitsstätte/jeden Arbeitszeitraum gesondert anzuführen.

Weiters werden Sie darauf hingewiesen, dass ein Pendlerpauschale nur insoweit berücksichtigt werden kann, als auch tatsächlich Aufwendungen für die Fahrten "Wohnung-Arbeitsstätte" angefallen sind.

Es wird mitgeteilt, dass der Ausdruck aus dem Pendlerrechner (samt der geänderten gesetzlichen Regelungen) erst ab 2014 gültig ist. Bitte beantworten Sie daher die gesonderten Fragen betreffend das Pendlerpauschale. Insbesondere auch um Bekanntgabe, von wo aus die Dienstreisen angetreten werden (aufgrund der vorgelegten Auslagenabrechnung offensichtlich vom Wohnort). Bei den Dienstreisen innerhalb Wiens ersetzt der Arbeitgeber Straßenbahnfahrtkosten. Ein Teil der Straßenbahnkosten wird steuerfrei belassen und ein Teil wird steuerpflichtig behandelt. Bitte geben Sie bekannt, nach welchen Grundsätzen aufgeteilt wird. Bitte geben Sie den Aufteilungsschlüssel "pflichtig-frei" auch für die ausbezahlten Taggelder innerhalb und außerhalb von Wien bekannt."

Mit **Schreiben vom 23.12.2014** wurde durch den Beschwerdeführer wie folgt geantwortet:

Seine Erfahrungen in Bezug auf die Anreise zu seiner Arbeitsstätte würden in keinem Widerspruch zu den Ergebnissen des im Akt aufliegenden Ausdrucks des Pendlerrechners stehen. Wenngleich dieser erst ab 2014 gelten solle, so dürfe er entsprechend seiner Erfahrungen keine objektiven Verschlechterungen gegenüber den Parametern aus 2008 erkennen. Eher hätte sich die Pünktlichkeit einer Zugverbindung verbessert, womit die Zumutbarkeit öffentlicher Verkehrsmittel sich allenfalls verbessert haben würde. Bezüglich objektiver Entfernung werde sich - er sei kein Spezialist in Plattentektonik - auch keine Verbesserung ergeben haben. Er dürfe daher darauf vertrauen, dass die Objektivierung von Sachverhalten unter Zuhilfenahme des aktuellen Pendlerrechners jedenfalls auch den Bedingungen in 2008 gerecht werde.

Die Arbeitsstätten seines Dienstgebers würden sich an den Adressen 1010 Wien, A. 7 und 1010 Wien, B. 11, finden. Für den Pendlerrechner hätte er erstere Adresse berücksichtigt, die andere Adresse sei rund 200 m davon weiter entfernt.

Seine Dienstreisen würden in Abhängigkeit vom Zielort von der Adresse des Dienstnehmers oder vom Wohnort angetreten.

Generell versteuere der Dienstgeber die Kosten einer Wochenkarte in Wien. Hinsichtlich der Diäten werde die das gesetzliche Maß übersteigende Vergütung versteuert bzw. in Abhängigkeit entsprechend der 1/12 Regelung.

Eingereicht wurde ein Ausdruck des Pendlerrechners vom 30.6.2014, wonach die Strecke Wohnung - Arbeitsstätte 41 km betragen würde und die Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln auf der überwiegenden Strecke nicht möglich oder nicht zumutbar sei.

Am **20.12.2016** ergingen die **Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2009 und 2010**.

Begründet wurden diese unter anderem wie folgt:

Pendlerpauschale

Gesetzeslage bis inklusive 2013:

Nach [§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988](#) seien Werbungskosten auch Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen gelte Folgendes:

Diese Ausgaben seien bei einer einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis 20 km grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5) abgegolten. Betrage die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklege mehr als 20 km und sei die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, dann würden zusätzlich Pauschbeträge (kleines Pendlerpauschale § 16 Abs. 6 lit. b) berücksichtigt.

Das große Pendlerpauschale stehe zu, wenn die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels nicht möglich sei (es gebe auf mehr als der Hälfte der Wegstrecke kein öffentliches Verkehrsmittel) oder nicht zumutbar sei und die Fahrtstrecke zumindest 2 km betrage.

Nach der Verwaltungspraxis, übereinstimmend mit Lehre und Rechtsprechung, sei Unzumutbarkeit wegen langer Anfahrtszeit gegeben, wenn für die Hinfahrt oder die Rückfahrt folgende Wegzeiten, gerechnet vom Verlassen der Wohnung bis zum Arbeitsbeginn bzw. vom Verlassen der Arbeitsstätte bis zum Erreichen der Wohnung, überschritten würden:

- bei einfacher Wegstrecke unter 20 km: 1 1/2 Stunden
- bei einfacher Wegstrecke ab 20 km: 2 Stunden
- bei einfacher Wegstrecke ab 40 km: 2 1/2 Stunden

Das große Pendlerpauschale gemäß [§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988](#) stehe zu, wenn die Benützung eines Massenbeförderungsmittels innerhalb der oben angegebenen Zeiten nicht möglich sei.

Die Wegstrecke Wohnung-Arbeitsstätte werde mit über 40 Kilometer angenommen (siehe Ausdruck Pendlerrechner), sodass für die Jahre 2008-2010 eine Wegzeit von 2,5 Stunden für die einfache Strecke zumutbar sei. Es sei davon auszugehen, dass in den Jahren 2008-2010 die Fahrtzeit des öffentlichen Verkehrsmittels für die Wegstrecke C. - Wien bzw. Wien - C. unter 2,5 Stunden gelegen wäre. Es hätte daher für die Wegstrecke 40-60 Kilometer im Jahr 2009 das kleine Pendlerpauschale in Höhe von 1.242,00 € und im Jahr 2010 das kleine Pendlerpauschale in der Höhe von 1.356,00 € berücksichtigt werden können.

Reisekosten 2009

Die beantragten Fahrtkosten seien antragsgemäß mit 893,70 € für 2009 berücksichtigt worden. Im Zusammenhang mit beruflich bedingten eintägigen Reisen ohne Nächtigungserfordernis sei die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zu beachten. Der

VwGH gehe nämlich davon aus, dass bei Steuerpflichtigen nur dann Tagesgelder steuerlich gemäß [§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988](#) als Werbungskosten zu berücksichtigen sein würden, soweit eine Nächtigung erforderlich sei.

In diesem Falls sei - "für den ersten Zeitraum von cirka einer Woche" - der Verpflegungsaufwand zu berücksichtigen. Hingegen liege ein steuerlich zu berücksichtigender Verpflegungsaufwand nicht vor, wenn sich der Berufstätige nur während des Tages am Tätigkeitsort aufhalte. "Ein allfälliger, aus der anfänglichen Unkenntnis über die lokale Gastronomie resultierender Mehraufwand kann in solchen Fällen durch die entsprechende zeitliche Lagerung von Mahlzeiten bzw. die Mitnahme von Lebensmitteln abgefangen werden". In seinem Erkenntnis des VwGH 10.4.1997, [94/15/0212](#), hätte dieser ausgeführt: Von einem (steuerlich zu berücksichtigenden) "Verpflegungsmehraufwand" könne nur gesprochen werden, wenn einem Abgabepflichtigen ein höherer Aufwand erwachse, als er "ansonsten am jeweiligen Aufenthaltsort" anfalle. Der Abgabepflichtige sei hiebei nicht mit Abgabepflichtigen, die ihre Mahlzeiten regelmäßig zu Hause einnehmen, sondern mit Abgabepflichtigen, die aus beruflichen Gründen genötigt seien, regelmäßig einen Teil ihrer Mahlzeiten (z.B. Mittagessen) außer Haus einzunehmen, zu vergleichen (BFG 16.4.2015, RV/2100635/2010). Die im Jahr 2009 beantragten Diäten (Differenzwerbungskosten) in Höhe von 488,98 € hätten daher nicht berücksichtigt werden können.

Auswärtige Berufsausbildung 2009-2010

Laut Verordnung des Bundesministers für Wissenschaft und Forschung über die Erreichbarkeit von Studienorten nach dem Studienförderungsgesetz sei für den Studienort Wien die tägliche Hin- und Rückfahrt von und nach C. noch zumutbar. Der beantragte pauschale Freibetrag für die auswärtige Berufsausbildung von den Söhnen des Beschwerdeführers hätte daher für 2008-2010 nicht anerkannt werden können.

Am **17.1.2017** erging der **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2011** und wurde wie folgt begründet:

Arbeitsmittel, Fachliteratur, Reisekosten und sonstige Werbungskosten seien antragsgemäß berücksichtigt worden. Für die Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte hätte nur das kleine Pendlerpauschale berücksichtigt werden können und der pauschale Freibetrag für die auswärtige Berufsausbildung für die beiden Kinder hätte nicht berücksichtigt werden können. Auf die Begründung der Jahre 2008 bis 2010 betreffend Nichtberücksichtigung des großen Pendlerpauschales und der auswärtigen Berufsausbildung werde verwiesen.

Mit Schreiben vom **20.1.2017** und vom **14.2.2017** wurde gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2009 bis 2011 **Beschwerde** erhoben wie folgt:

Pendlerpauschale (2009-2011)

Beantragt worden wäre entsprechend eines Ausdrucks aus dem Pendlerrechner für 2008 das große Pendlerpauschale. In der Angelegenheit bestehe eine Korrespondenz (Schreiben vom 23.12.2014).

Reisekosten (2009-2010)

Der Verpflegungsmehraufwand stehe unstrittig im Zusammenhang mit der Reisetätigkeit. In der Fachpublikation Müller, Reisekosten in der Praxis (Juni 2010), Seite 116, fasse der Autor die Praxis der Finanzämter für Prüfer zusammen, sodass im Zusammenhang mit der Begründung eines neuen Mittelpunktes der Tätigkeit Tagesgelder für fünf Tage zu berücksichtigen seien.

Der Antrag des Beschwerdeführers umfasse zehn Tage, insofern ersuche er von den beantragten Taggeldern nur 50% zu berücksichtigen und ihn nicht schlechter stellen zu wollen wie es offensichtlich Praxis zu sein scheine.

Auswärtige Berufsausbildung (2009-2011)

Die Tatsache, dass Hin- und Rückfahrt von C. entsprechend der Erreichbarkeit nach dem Studienförderungsgesetz für den Studienort zumutbar sei, begründe noch keine abschlägige Entscheidung. Denn abweichend davon könne der Nachweis einer unzumutbar langen Fahrzeit erbracht werden. Dies sei im Einzelfall zu beurteilen:

Der Wohnsitz des Beschwerdeführers befinde sich an der Peripherie von C. und es sei allein für die Erreichbarkeit des Bahnhofs mit einer Wegzeit von einer halben Stunde zu rechnen. S. hätte an der Wirtschaftsuniversität studiert und hätte mit einer Wegzeit von nahezu vier Stunden An- und Heimreise zu rechnen. Auch angesichts des Zeitdrucks, dem er in seinem Studium ausgesetzt gewesen wäre, wäre es mit seiner Sorgspflicht und dem Prinzip der Wirtschaftlichkeit, Zweckmäßigkeit und Sparsamkeit unvereinbar, den Kindern das Pendeln zuzumuten. Es gelte auch zu bedenken: Eine Wegstrecke von mehr als 80 km begründe laut Verordnung jedenfalls einen Anspruch für den Pauschalbetrag. Ein Student, der nahe des Bahnhofs Amstetten wohne und in der Nähe des Wiener Hauptbahnhofs studiere könne seine Wege in der halben Zeit (2 Stunden für An- und Rückreise) erledigen. Das Kostenargument für eine unterschiedliche Behandlung sei eigentlich nachrangig. Es könne eine Ungleichbehandlung darin erkannt werden, dem einen 2 Stunden Anreise zuzumuten und dem anderen bei 1 Stunde Anreise den Pauschalbetrag zuzuerkennen. Kinderfreibeträge gemäß § 106a Abs. 1 EStG 1988 würden zu berücksichtigen sein.

Mit **Beschwerdevorentscheidungen vom 12.9.2018** wurde den Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2009 und 2010 teilweise Folge gegeben und die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 als unbegründet abgewiesen und wie folgt begründet:

Pendlerpauschale

Die Berechnung des Pendlerpauschales bis zum Jahr 2013 erfolge nach anderen gesetzlichen Regelungen als ab dem Jahr 2014 (Einführung Pendlerrechner). In der Beschwerde wären keine Gründe angeführt, warum die Wegzeit mit dem öffentlichen Verkehrsmittel länger als 2,5 Stunden sein würde, sondern nur auf den Ausdruck aus dem Pendlerrechner verwiesen. Der Ausdruck aus dem Pendlerrechner könne aber für die Jahre 2009-2011 nicht als Grundlage für die Gewährung des Pendlerpauschales herangezogen werden, weil die entsprechende Pendlerverordnung erst ab 2014 gelte. Da von einer einfachen Wegstrecke für die Fahrt Wohnung-Arbeitsstätte von über 40 Kilometern ausgegangen werde, sei laut der

alten gesetzlichen Regelung eine Wegzeit von 2,5 Stunden zumutbar. Das Finanzamt gehe davon aus, dass die Strecke Wohnung in C. zur Arbeitsstätte in Wien im 1. Bezirk unter 2,5 Stunden mit einem öffentlichen Verkehrsmittel zu erreichen sei. Im Übrigen werde auf die ausführliche Begründung bezüglich Gewährung des kleinen Pendlerpauschales im Erstbescheid 2009 und 2010 verwiesen.

Reisekosten

Aufgrund der vorgelegten Reisekostenabrechnungen sei im Jahr 2009 die Differenz der Tagesdiäten für Reisen innerhalb von Wien geltend gemacht worden. Da Wien der Dienstort des Beschwerdeführers sei und Diäten (Taggelder) iSd § 16 EStG 1988 unter anderem nur dann vorliegen würden, wenn die Reisebewegung vom Dienstort Wien weg führe (mehr als 25 Kilometer), hätten die beantragten Aufwendungen 2009 (50% von 488,98 €) nicht anerkannt werden können. In den Jahren 2010+2011 seien in den eingereichten Erklärungen als auch mittels Beschwerde keine entsprechenden Diätendifferenzen beantragt worden.

Auswärtige Berufsausbildung

Da für die Berechnung der unzumutbar langen Fahrzeit von Wohnort bzw. Ausbildungsort auszugehen sei und nicht von Haus/Wohnung bzw. Ausbildungsstätte, sei nicht die Gesamtfahrzeit vom Haus/von der Wohnung in C. bis zum Studienort der Söhne in Wien maßgebend, sondern die Fahrzeit zwischen den beiden Gemeinden (C. und Wien).

Da die Fahrzeit mit dem optimalsten öffentlichen Verkehrsmittel zwischen Wien und C. unter einer Stunde liege, hätten die beantragten Pauschalbeträge für den auswärtigen Schulbesuch der Söhne nicht berücksichtigt werden können.

Mit Schreiben vom **12.10.2018** wurde der **Antrag auf Vorlage** der oben angeführten Beschwerden an das Bundesfinanzgericht zur Entscheidung gestellt und wie folgt begründet:
2009-2011

Pendlerpauschale

Im Widerspruch zur vorliegenden Bescheidbegründung sei das beantragte Pendlerpauschale nicht zuerkannt worden. Beantragt worden wäre entsprechend eines Ausdrucks aus dem Pendlerrechner das große Pendlerpauschale. In der Angelegenheit bestehe eine Korrespondenz (Schreiben vom 23.12.2014). Als Partei dürfe er darauf vertrauen, dass der Pendlerrechner einen Sachverhalt objektiv wieder gebe und er eigenen subjektiven Wahrnehmungen jedenfalls vorzuziehen sei. Im Übrigen sei eine Wegstrecke soweit unveränderlich und hätte die Eisenbahntechnik keine bedeutsamen Veränderungen erfahren, um aus rein formalen Gründen die Geltung eigener Standards zurückzuweisen.

Auswärtige Berufsausbildung

Die Tatsache, dass Hin- und Rückfahrt von C. entsprechend der Erreichbarkeit nach dem Studienförderungsgesetz für den Studienort zumutbar sei, begründe noch keine abschlägige Entscheidung. Denn abweichend davon könne der Nachweis einer unzumutbaren langen Fahrzeit erbracht werden. Dies sei im Einzelfall zu beurteilen:

Der Wohnsitz des Beschwerdeführers befinde sich an der Peripherie von C. und es sei allein für die Erreichbarkeit des Bahnhofs mit einer Wegzeit von einer halben Stunde zu rechnen. S.

hätte an der Wirtschaftsuniversität studiert und hätte mit einer Wegzeit von nahezu vier Stunden An- und Heimreise zu rechnen. Auch angesichts des Zeitdrucks, dem er in seinem Studium ausgesetzt gewesen wäre, wäre es mit seiner Sorgspflicht und dem Prinzip der Wirtschaftlichkeit, Zweckmäßigkeit und Sparsamkeit unvereinbar, den Kindern das Pendeln zuzumuten. Es gelte auch zu bedenken: Eine Wegstrecke von mehr als 80 km begründe laut Verordnung jedenfalls einen Anspruch für den Pauschalbetrag. Ein Student, der nahe des Bahnhofs Amstetten wohne und in der Nähe des Wiener Hauptbahnhofs studiere könne seine Wege in der halben Zeit (2 Stunden für An- und Rückreise) erledigen. Das Kostenargument für eine unterschiedliche Behandlung sei eigentlich nachrangig. Es könne eine Ungleichbehandlung darin erkannt werden, dem einen 2 Stunden Anreise zuzumuten und dem anderen bei 1 Stunde Anreise den Pauschalbetrag zuzuerkennen.

2009

Reisekosten

Der Verpflegungsmehraufwand stehe unstrittig im Zusammenhang mit der Reisetätigkeit. In der Fachpublikation Müller, Reisekosten in der Praxis (Juni 2010), Seite 116, fasse der Autor die Praxis der Finanzämter für Prüfer zusammen, sodass im Zusammenhang mit der Begründung eines neuen Mittelpunktes der Tätigkeit Tagesgelder für fünf Tage zu berücksichtigen seien.

Der Antrag des Beschwerdeführers umfasse zehn Tage, insofern ersuche er von den beantragten Taggeldern nur 50% zu berücksichtigen und ihn nicht schlechter stellen zu wollen wie es offensichtlich Praxis zu sein scheine.

Mit **Vorlagebericht vom 21.4.2020** wurden oben angeführte Beschwerden dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt und unter anderem wie folgt begründet:
Beweismittel:

Insbesondere BFG 9.4.2020, [RV/5101271/2018](#)

Stellungnahme:

Mit BFG 9.4.2020, [RV/5101271/2018](#), sei die Beschwerde betreffend Einkommensteuer 2008 hinsichtlich der Berücksichtigung des großen Pendlerpauschales für eine Wegstrecke zwischen 40 und 60 Kilometern, der Berücksichtigung von Reisekosten (Differenzwerbungskosten) sowie der Berücksichtigung des Pauschales für eine auswärtige Berufsausbildung der beiden Kinder abgewiesen worden.

Dem Erkenntnis zugrunde liegender Sachverhalt

Der Beschwerdeführer war in den Jahren 2009 bis 2011 unselbständig erwerbstätig. Sein Wohnort lag in D., C.. Sein Dienstort befand sich in Wien. Die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte beträgt mehr als 40 km aber weniger als 60 km.

C. befindet sich an der Weststrecke. Es fahren (und fahren) regelmäßig Züge von C. nach Wien und wieder retour. Die Fahrtzeit dauert mit öffentlichen Verkehrsmitteln in etwa 1 Std 30 Min. (google.maps). Aufgrund der ermittelten Werte kann auf jeden Fall von einer Wegzeit

von unter 2,5 Stunden ausgegangen werden. Zudem führt auch der Beschwerdeführer keine längere Fahrtzeit zu seiner Arbeitsstätte an.

Der Beschwerdeführer führte Prüfungstätigkeiten in unterschiedlichen Bezirken in Wien durch. Übernachtungen fanden keine statt.

Der Beschwerdeführer hat zwei Söhne. Ein Sohn hat an der WU Wien (1090 Wien) studiert. Der zweite Sohn hat an der SAE (1060 Wien) studiert. Für beide Kinder bezog der Beschwerdeführer Familienbeihilfe.

Fest steht, dass zwischen dem Wohnort der Familie des Beschwerdeführers (C.) und dem Ausbildungsort (Wien) in regelmäßigen Abständen Züge der ÖBB verkehr(t)en. Die Fahrtzeit für diese Strecke C. – Wien Westbahnhof beträgt je nach Kurs zwischen 38 Minuten (Regionalzug) und 50 Minuten (Schnellbahn).

Die Entfernung zwischen Wohnort und Ausbildungsort beträgt weniger als 80 km. Die Fahrtzeit zwischen Wohnort und Ausbildungsort beträgt unter einer Stunde.

Der angeführte Sachverhalt gründet sich zum Großteil auf die im Erkenntnis BFG 9.4.2020, [RV/5101271/2018](#), getroffenen Feststellungen, auf die auch im Vorlagebericht vom 21.4.2020 Bezug genommen wurde und die vom Beschwerdeführer nicht bestritten worden sind.

Rechtliche Begründung

1. Pendlerpauschale

Gemäß § 16 EStG 1988 in der für die beschwerdegegenständlichen Jahre 2009, 2010 und 2011 geltenden Fassung laut BGBl. I 85/2008 bzw. [BGBl. I Nr. 111/2010](#) sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im folgenden ausdrücklich zugelassen ist. [...]

Werbungskosten sind auch:

Z 6

Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen gilt:

- a) Diese Ausgaben sind bei einer einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis 20 km grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5) abgegolten.
- b) 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 zusätzlich als

Pauschbeträge berücksichtigt:

Bei einer Fahrtstrecke von

20 km bis 40 km	630 Euro jährlich (2011: 696 Euro)
40 km bis 60 km	1.242 Euro jährlich (2011: 1.356 Euro)
über 60 km	1.857 Euro jährlich (2011: 2.016 Euro)

c) 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 folgende Pauschbeträge berücksichtigt:

Bei einer einfachen Fahrtstrecke von

2 km bis 20 km	342 Euro jährlich (2011: 372 Euro)
20 km bis 40 km	1.356 Euro jährlich (2011: 1.476 Euro)
40 km bis 60 km	2.361 Euro jährlich (2011: 2.568 Euro)
über 60 km	3.372 Euro jährlich (2011: 3.672 Euro)

Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sind gemäß [§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988](#) durch den Verkehrsabsetzbetrag und ein gegebenenfalls zustehendes Pendlerpauschale abgegolten. Arbeitsstätte (Dienstort) ist jener Ort, an dem der Arbeitnehmer für den Arbeitgeber regelmäßig tätig wird. Tatsächliche Fahrtkosten (z.B. Kilometergeld) können daher für derartige Fahrten nicht steuerfrei gewährt werden.

Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren ist unstrittig, dass die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mehr als 40 km und weniger als 60 km betrug. Strittig ist jedoch, ob dem Beschwerdeführer in den Jahren 2009 bis 2011 für die Zurücklegung seines Weges zwischen Wohnung und Arbeitsstätte die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar gewesen ist und somit das große Pendlerpauschale zugestanden hat.

Der Beschwerdeführer legte in seiner Beschwerde die Berechnung des Pendlerrechners bei, bei der das große Pendlerpauschale berechnet wurde.

Zunächst ist festzuhalten, dass gemäß [§ 5 der Pendlerverordnung](#), BGBl II 276/2013 diese erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2014 anwendbar ist. Dies bedeutet, dass sie für die streitgegenständlichen Jahre keine Anwendung findet.

Mangels Anwendbarkeit der Pendlerverordnung in den Beschwerdejahren sind daher die Voraussetzungen gemäß den Bestimmungen des [§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988](#) in der für das jeweilige Beschwerdejahr geltenden Fassung zu prüfen.

Es ist daher die Gesetzeslage in den Jahren 2009-2011 zu prüfen, ob für den Beschwerdeführer überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar war.

Was unter dem Begriff „Zumutbarkeit“ zu verstehen ist, ist dem Gesetz nicht zu entnehmen. Zur Auslegung dieses unbestimmten Gesetzesbegriffes gibt es aber bereits umfangreiche Entscheidungspraxis des Unabhängigen Finanzsenates sowie auch Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zu den diesbezüglich gleichlautenden Vorgängerbestimmungen.

Die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels gilt als nicht zumutbar, wenn bei einer Wegstrecke ab 40 km die Wegzeit von 2,5 Stunden überschritten wird.

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 (z.B. Schnellzug statt Regionalzug, Eilzug statt Autobus) auszugehen. Darüber hinaus ist eine optimale Kombination zwischen Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel (z.B. "Park and Ride") zu unterstellen. Dies gilt auch, wenn dadurch die Fahrtstrecke länger wird. Unter Fahrtstrecke ist bei Benützung eines KFZ jene kürzeste Strecke zu verstehen, die ein Arbeitnehmer für tägliche Fahrten vernünftigerweise wählt, um die auf Grund bestehender Geschwindigkeitsbeschränkungen zeitaufwändige Befahrung von Ortsdurchfahrten (verkehrsberuhigte Zonen) zu vermeiden (VwGH 16.7.1996, [96/14/0002](#), 96/14/0003).

Da die Wegzeit von Wohnung zur Arbeitsstätte unter 2,5 Stunden liegt ist dem Beschwerdeführer demnach überwiegend die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel zumutbar. Es steht ihm daher das kleine Pendlerpauschale (40 – 60 km) in Höhe von € 1.242,00 € in den Jahren 2009 und 2010 sowie von 1.356,00 € im Jahr 2011 zu.

Im gegenständlichen Bescheid für das Jahr 2010 wurde ein Pendlerpauschale von 1.356,00 € anerkannt.

Gemäß [§ 124b Z 182 EStG 1988](#) steht dieser Betrag erst ab dem Jahr 2011 zu, weshalb der Bescheid dahingehend zu ändern war.

2. Reisekosten

Nach [§ 20 Abs. 1 Z 1 und Z 2 lit a EStG 1988](#) dürfen bei den Einkünften die für den Haushalt des Steuerpflichtigen aufgewendete Beträge sowie Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung grundsätzlich nicht abgezogen werden.

Gemäß § 16 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im Folgenden ausdrücklich zugelassen ist. [...] Werbungskosten sind auch:

Z 9

Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen. Diese Aufwendungen sind ohne Nachweis ihrer Höhe als Werbungskosten anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 ergebenden Beträge nicht übersteigen. Dabei steht das volle Tagesgeld für 24 Stunden zu. Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen.

Tagesgelder ersetzen einem eine berufliche Reise durchführenden Arbeitnehmer jenen Verpflegungsmehraufwand, der ihm deshalb entsteht, weil ihm die günstigen Verpflegungsmöglichkeiten am Ort seines dienstlichen Tätigwerdens nicht bekannt sind. Der Verwaltungsgerichtshof vertritt dazu in ständiger Rechtsprechung die Auffassung, die Rechtfertigung der Annahme von Werbungskosten anlässlich einer ausschließlich beruflich veranlassten Reise im Sinne des [§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988](#) liege bei kurzfristigen Aufenthalten in dem bei derartigen Reisebewegungen in typisierender Betrachtungsweise angenommenen Verpflegungsmehraufwand gegenüber den ansonsten am jeweiligen Aufenthaltsort anfallenden und gemäß [§ 20 EStG 1988](#) nicht abzugsfähigen (üblichen) Verpflegungsmehraufwendungen. Die steuerliche Anerkennung eines Verpflegungsmehraufwandes unter dem Titel der Reise ist nach der Rechtsprechung im Ergebnis dann nicht möglich, wenn von einer auch die Kenntnis der Verpflegungsmöglichkeit bewirkenden Vertrautheit mit den örtlichen Gegebenheiten ausgegangen werden kann (VwGH 7.10.2003, [2000/15/0151](#)).

Bei längeren oder wiederkehrenden Aufenthalten an einem Einsatzort oder in einem Einsatz- oder Zielgebiet ist somit von der Kenntnis über die Möglichkeit der Inanspruchnahme der üblichen (günstigeren) Verpflegungsmöglichkeiten auszugehen, deren Aufwendungen als Teil der Kosten der Lebensführung nicht abzugsfähig sind. Dahinter steht die Überlegung, dass es der längere Aufenthalt dem Steuerpflichtigen ermöglicht, sich über die (günstigeren) Verpflegungsmöglichkeiten zu informieren und so einen Verpflegungsmehraufwand zu vermeiden (VwGH 26.7.2007, [2005/15/0133](#); VwGH 28.5.1997, [96/13/0132](#)).

[§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988](#) verweist betreffend die Höhe der zu berücksichtigenden Aufwendungen auf die Bestimmung des § 26 Z 4 EStG 1988.

Der Beschwerdeführer beantragte im vorliegenden Fall Diäten als Differenzwerbungskosten für beruflich veranlasste Fahrten in Höhe von 488,98 €.

Für die Berücksichtigung von Reisekosten als Werbungskosten werden vom VwGH strenge Voraussetzungen festgelegt. So liegt eine Reise iSd [§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988](#) nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nur vor, wenn eine Entfernung vom Ort der ständigen Tätigkeit von zumindest etwa 25 km erreicht wird (VwGH 22.12.2011, [2008/15/0164](#)). Darüber hinaus ist eine auf [§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988](#) gestützte Berücksichtigung von Tagesgeldern (auch wenn es nur die Differenz zu den vom Arbeitgeber bereits bezahlten Aufwendungen darstellt) als Werbungskosten nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht möglich, wenn sich der Abgabepflichtige nur während des Tages an einer neuen Arbeitsstätte aufhält. Dies ist den Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes zufolge damit zu begründen, dass allfällige aus der anfänglichen Unkenntnis über lokale Gastronomie resultierende Verpflegungsmehraufwendungen in solchen Fällen durch die entsprechende zeitliche Lagerung von Mahlzeiten bzw. die Mitnahme von Lebensmitteln abgefangen werden können. Nur wenn eine Nächtigung erforderlich ist, sind Verpflegungsmehraufwendungen zu berücksichtigen (VwGH 30.10.2001, [95/14/0013](#); VwGH 7.10.2003, [2000/15/0151](#)).

Die beantragten Differenzwerbungskosten des Beschwerdeführers können nicht berücksichtigt werden, da sich der Beschwerdeführer nur während des Tages an einer Arbeitsstätte außerhalb des Dienstortes aufhielt, ohne dass dabei eine Nächtigung erforderlich war. Das Vorliegen eines steuerlich zu berücksichtigenden Verpflegungsmehraufwandes ist somit der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zufolge bereits dem Grunde nach ausgeschlossen (VwGH 30.10.2001, [95/14/0013](#)).

Die im Jahr 2009 beantragten Reisekosten waren daher in Höhe von 488,98 € zu kürzen.

3. Auswärtige Berufsausbildung Kinder

Gemäß [§ 34 Abs. 8 EStG 1988](#) idF BGBl I 71/2003 gelten Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes dann als außergewöhnliche Belastung, wenn im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht. Diese außergewöhnliche Belastung wird durch Abzug eines Pauschbetrages von 110 Euro pro Monat der Berufsausbildung berücksichtigt.

Gemäß § 1 der Verordnung des BMF zur Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, [BGBl. Nr. 624/1995](#) idF BGBl II 449/2001 (im Folgenden VO), liegen Ausbildungsstätten, die vom Wohnort mehr als 80 km entfernt sind, nicht innerhalb des

Einzugsbereiches des Wohnortes.

Gemäß § 2 der VO gelten Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 km zum Wohnort dann als nicht innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes gelegen, wenn die Fahrtzeit vom Wohnort zum Ausbildungsort und vom Ausbildungsort zum Wohnort mehr als je eine Stunde unter Benützung des günstigsten öffentlichen Verkehrsmittels beträgt. Dabei sind die Grundsätze des § 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992, BGBl. Nr. 305, anzuwenden.

Der Wohnort liegt in einer Entfernung von 33 km zu Wien. Somit liegt die Entfernung unbestritten unter 80 km.

Gemäß § 2 Abs. 2 der Verordnung des BMF zur Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl II 624/1995 idF BGBl II 449/2001, gelten Ausbildungsstätten **innerhalb** einer Entfernung von 80 km zum Wohnort als innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes gelegen, wenn von diesen Gemeinden die tägliche Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort nach den Verordnungen gemäß [§ 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz 1992, BGBl. Nr. 305/1993](#), **zeitlich noch zumutbar ist**.

Grundsätzlich besagt § 2 Abs. 2 der Verordnung, dass eine Nachweisführung der täglichen Fahrtzeit zum und vom Studienort unter Benützung der günstigsten öffentlichen Verkehrsmittel von mehr als einer Stunde zulässig sei. Zu beachten ist allerdings, dass § 2 Abs. 1 und 2 der besagten Verordnung zur Ermittlung der Fahrtzeit ausschließlich auf die Grundsätze des § 26 Abs. 3 StudFG verweisen. Diese Bestimmung ordnet aber lediglich an, dass eine Fahrtzeit von mehr als einer Stunde zum und vom Studienort unter Benützung des günstigsten öffentlichen Verkehrsmittels keineswegs mehr zumutbar ist. Es kommt damit nur auf die Hin- und Rückfahrt vom und zum Studienort an. Bei der Ausmittlung der Wegzeiten sind daher - ohne Begrenzung - Wartezeiten, Fußwege sowie Fahrten im Heimatort oder im Studienort nicht einzurechnen (VwGH 27.8.2008, [2006/15/0114](#); VwGH 26.1.2012, [2011/15/0168](#)).

Da nach der Rechtsprechung des VwGH 27.8.2008, [2006/15/0114](#), lediglich auf die Hin- und Rückfahrt vom und zum Studienort abgestellt wird und die Fahrtzeit unter einer Stunde beträgt, sind die beantragten Kosten für die auswärtige Berufsausbildung der Kinder in den Jahren 2009, 2010 und 2011 nicht anzuerkennen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine

solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Länge der Fahrtzeiten zwischen dem Wohnort und der Arbeitsstätte des Beschwerdeführers bzw. Studienort der Kinder des Beschwerdeführers sind auf Ebene der Sachverhaltsermittlung zu lösende Tatfragen, die zu keiner Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung führen.

In Bezug auf die Berücksichtigung von Diäten als Werbungskosten ohne Vornahme einer Übernachtung wurde nicht von der zitierten Rechtsprechung des VwGH abgewichen.

Linz, am 16. Mai 2020