

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Peter Steurer in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, über die Beschwerde vom 10. August 2023 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 26. Juli 2023 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2022, ***Bf-StNr***, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO im Umfang der Beschwerdevorentscheidung teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind der Beschwerdevorentscheidung vom 8. November 2023 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Der in Liechtenstein als Grenzgänger nichtselbständig tätige Beschwerdeführer machte in der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2022 ua. das große Pendlerpauschale (496,00 €), Krankenversicherungsbeiträge (5.602,00 €) und Ausgaben für Arbeitsmittel (1.540,00 €) als Werbungskosten geltend.
2. Auf Vorhalt des Finanzamtes teilte der Beschwerdeführer ua. mit, wie sich die geltend gemachten Ausgaben für Arbeitsmittel zusammensetzen und dass die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel für die Fahrten zwischen Wohnort und Arbeitsstätte nicht möglich sei.
3. Im Einkommensteuerbescheid 2022 ließ das Finanzamt die Ausgaben für Arbeitsmittel außer Ansatz, weil die angeforderten Belege und Rechnungen nicht vorgelegt worden seien. Das Pendlerpauschale fand mit der Begründung, dass die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels zumutbar und möglich sei, keine Berücksichtigung. Die Beiträge zu einer privaten Krankenversicherung wurden als Werbungskosten in Abzug gebracht.

4. Der Beschwerdeführer erhob gegen den Einkommensteuerbescheid 2022 Beschwerde und ersuchte um begünstigte Besteuerung der sonstigen Bezüge sowie um Berücksichtigung des großen Pendlerpauschales (620,00 €), der Krankenversicherungsbeiträge (5.088,00 €) sowie der für Arbeitsmittel angefallenen Ausgaben (701,00 €) als Werbungskosten.
5. Mit Beschwerdeentscheidung gab das Finanzamt der Beschwerde insoweit teilweise Folge als die beruflich veranlassten Telefonkosten (676,00 €) in Abzug gebracht wurden und die sonstigen Bezüge innerhalb des Jahressechstels (17.292,23 €) begünstigt besteuert wurden. Die Krankenversicherungsbeiträge wurden mit 5.088,00 € berücksichtigt. Das Pendlerpauschale blieb mit der Begründung, dass bei bestmöglicher Kombination von Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel ("Park & Ride") an den überwiegenden Arbeitstagen die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels für die Strecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bzw. retour durchaus möglich und zumutbar sei, außer Ansatz.
6. Im Vorlageantrag beantragte der Beschwerdeführer unter Anschluss einer Berechnung der Einkommensteuer die begünstigte Besteuerung sonstiger Bezüge in Höhe von 20.756,86 € sowie die Berücksichtigung des Pendlerpauschales. Die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel sei nicht zumutbar, weil die Fahrzeit mehr als 76 Minuten betrage.
7. Mit Schreiben vom 14. Oktober 2025 hielt das Bundesfinanzgericht dem Beschwerdeführer unter Verweis auf die entsprechenden Rechtsgrundlagen vor, dass die Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel nicht belegt worden sei und aktuelle Internetabfragen (Google Maps) für die Wegstrecke zwischen Wohnort und Arbeitsstätte unter Berücksichtigung im Einzelnen dargestellter optimaler Kombinationen zwischen öffentlichem Verkehrsmittel und privatem Pkw eine Dauer von 39 min bzw. 54 min für die Hinfahrt und 46 min bzw. 55 min für die Rückfahrt ergeben hätten und ersuchte, das Vorliegen der Voraussetzungen für das große Pendlerpauschale nachzuweisen, andernfalls das Bundesfinanzgericht von der Zumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel ausgehe.
8. Der Beschwerdeführer teilte dazu unter Anschluss des Arbeitsvertrages mit, er benötige dem ÖAMTC-Routenplaner zufolge pro Arbeitsweg ca. 1 Stunde und 16 Minuten und sei die Voraussetzung für das große Pendlerpauschale daher erfüllt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer ist in Liechtenstein als Grenzgänger nichtselbständig tätig. Dem Lohnausweis seiner Arbeitgeberin zufolge bezog er im Jahr 2022 einen Bruttolohn in Höhe von 146.905,00 CHF (inkl. von Beitragszahlungen der Arbeitgeberin zur Krankenversicherung sowie einer Bonuszahlung in Höhe von 6.000,00 CHF). Aus dem vorgelegten Kumulativjournal geht hervor, dass er neben der im April ausbezahlten Bonuszahlung (6.000,00 CHF) im Juni und im

November 2022 jeweils einen zusätzlichen Gehalt in Höhe von 9.935,70 CHF, insgesamt somit sonstige Bezüge in Höhe von 25.871,40 CHF erhalten hat.

Die in Abzug gebrachten Sozialversicherungsbeiträge sind im Kumulativjournal mit insgesamt 18.228,55 CHF angegeben. Weiters hat der Beschwerdeführer an eine inländische private Versicherungsanstalt Krankenversicherungsbeiträge in Höhe von 5.088,00 € geleistet.

Der Beschwerdeführer fährt mit seinem Pkw idR arbeitstäglich von seinem inländischen Wohnsitz (***)Adr. Wohnort***) zu seinem Arbeitsort in Liechtenstein (***)Adr. Arbeitsstätte***) und wieder zurück. Die einfache Wegstrecke beträgt unbestritten 16 km. Die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels auf mehr als der halben Strecke (Park & Ride) ist möglich und zumutbar (vgl. dazu die Ausführungen unter Punkt 2.2.).

Außer Streit steht zwischen den Verfahrensparteien nach der Beschwerdeentscheidung und der mit dem Vorlageantrag vorgelegten Abgabenberechnung die berufliche Veranlassung von Handy- und Telefonkosten in Höhe von 676,00 €; die darüber hinausgehenden ursprünglich geltend gemachten Ausgaben für Arbeitsmittel wurden in der Berechnung des Beschwerdeführers nicht mehr in Abzug gebracht und wurde der ursprüngliche Antrag insoweit offenkundig eingeschränkt.

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Ermittlung der steuerpflichtigen laufenden und sonstigen Bezüge

§ 67 EStG 1988 in der im Streitjahr anzuwendenden Fassung lautet auszugsweise:

„(1) Erhält der Arbeitnehmer neben dem laufenden Arbeitslohn von demselben Arbeitgeber sonstige, insbesondere einmalige Bezüge (zum Beispiel 13. und 14. Monatsbezug, Belohnungen), beträgt die Lohnsteuer für sonstige Bezüge innerhalb des Jahressechstels gemäß Abs. 2 nach Abzug der in Abs. 12 genannten Beträge

- | | |
|--|----------------|
| <i>1. für die ersten 620 Euro.....</i> | <i>0%,</i> |
| <i>2. für die nächsten 24 380 Euro</i> | <i>6%,</i> |
| <i>3. für die nächsten 25 000 Euro</i> | <i>27%,</i> |
| <i>4. für die nächsten 33 333 Euro</i> | <i>35,75%.</i> |

[...]

(2) Das Jahressechstel beträgt ein Sechstel der bereits zugeflossenen, auf das Kalenderjahr umgerechneten laufenden Bezüge. Soweit die sonstigen Bezüge gemäß Abs. 1 mehr als das Jahressechstel oder nach Abzug der in Abs. 12 genannten Beträge mehr als 83 333 Euro betragen, sind diese übersteigenden Bezüge im Auszahlungsmonat nach Abs. 10 zu besteuern. ...

[...]

(9) Sonstige Bezüge, die mit festen Steuersätzen versteuert werden, bleiben bei der Veranlagung der Einkommensteuer außer Betracht. § 41 Abs. 4 ist zu beachten. ...

(10) Sonstige Bezüge, die nicht unter Abs. 1 bis 8 fallen, sind wie ein laufender Bezug im Zeitpunkt des Zufließens nach dem Lohnsteuertarif des jeweiligen Kalendermonats der Besteuerung zu unterziehen. Diese Bezüge erhöhen nicht das Jahressechstel gemäß Abs. 2.

(11) Die Abs. 1, 2, 6 und 8 sind auch bei der Veranlagung von Arbeitnehmern anzuwenden.

(12) Die auf Bezüge, die mit festen Steuersätzen zu versteuern sind, entfallenden Beiträge im Sinne des § 62 Z 3, 4 und 5 sind vor Anwendung der festen Steuersätze in Abzug zu bringen.“

Die Veranlagung von lohnsteuerpflichtigen Einkünften ist in § 41 EStG 1988 geregelt. § 41 Abs. 4 EStG 1988 lautet auszugsweise:

„Bei der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bleiben Bezüge, die nach § 67 Abs. 1 oder § 68 steuerfrei bleiben oder mit den festen Sätzen des § 67 oder mit den Pauschsätzen des § 69 Abs. 1 zu versteuern waren, außer Ansatz. Die Steuer, die auf sonstige Bezüge innerhalb des Jahressechstels gemäß § 67 Abs. 1 und 2 und auf Bezüge gemäß § 67 Abs. 5 zweiter Teilstrich, die gemäß § 67 Abs. 1 zu versteuern sind, entfällt, ist aber gemäß § 67 Abs. 1 und 2 neu zu berechnen, wenn diese sonstigen Bezüge 2 100 Euro übersteigen. Die Bemessungsgrundlage sind die sonstigen Bezüge innerhalb des Jahressechstels gemäß § 67 Abs. 1 und 2 sowie die Bezüge gemäß § 67 Abs. 5 zweiter Teilstrich, die gemäß § 67 Abs. 1 zu versteuern sind, abzüglich der darauf entfallenden Beiträge gemäß § 62 Z 3, 4 und 5. Bis zu einem Jahressechstel von 25 000 Euro beträgt die Steuer 6% der 620 Euro übersteigenden Bemessungsgrundlage, jedoch höchstens 30% der 2 000 Euro übersteigenden Bemessungsgrundlage. ...“

§ 41 Abs. 4 EStG 1988 sieht bezüglich der Veranlagung von lohnsteuerpflichtigen Einkünften damit ebenfalls vor, dass sich die Bemessungsgrundlage betreffend die sonstigen Bezüge aus diesen sonstigen Bezügen innerhalb des Jahressechstels, abzüglich der darauf entfallenden Beiträge gemäß § 62 Z 3, 4 und 5 EStG 1988, ergibt (vgl. VwGH 14.5.2020, Ra 2019/13/0093).

Zur Berechnung des Jahressechstels sind nach der dargelegten Rechtslage nur laufende und keine sonstigen Bezüge heranzuziehen. Als sonstige Bezüge iSd § 67 EStG 1988 sind solche anzusehen, die ihrem Wesen nach nicht zu den laufenden Arbeitslöhnen gehören, die also nicht für übliche Lohnzahlungszeiträume ausgezahlt werden. Das Wesen der sonstigen Bezüge ist durch Lohnanteile charakterisiert, die Arbeitgeber neben, also zusätzlich zu den laufenden Bezügen auszahlen, wobei dies aus äußeren Merkmalen ersichtlich sein muss (vgl. VwGH 25.3.2015, 2011/13/0015, mwN). Sonstige Bezüge müssen nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sowohl durch den Rechtstitel aus dem der Arbeitnehmer den Anspruch ableiten kann, als auch durch die tatsächliche Auszahlung deutlich von den laufenden Bezügen zu unterscheiden sein (vgl. VwGH 25.7.2018, Ro 2017/13/0005, mwN, und VwGH 25.3.2015, 2011/13/0015, mwN).

Soweit die sonstigen Bezüge innerhalb eines Kalenderjahres das Jahressechstel übersteigen, sind sie nach § 67 Abs. 10 EStG 1988 wie ein laufender Bezug nach dem Tarif zu versteuern. Die das Jahressechstel übersteigenden sonstigen Bezüge bleiben ihrer Art nach jedoch – auch wenn sie „wie“ laufende Bezüge besteuert werden – sonstige Bezüge und sind bei der Berechnung des Jahressechstels nicht zu berücksichtigen (vgl. VwGH 25.7.2018, Ro 2017/13/0005, und VwGH 7.8.2001, 98/14/0081, mwN).

Im Beschwerdefall steht außer Streit, dass sowohl der 13. und 14. Monatsbezug als auch die im April ausbezahlte Bonuszahlung (vgl. dazu Kirchmayr/Schaunig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁵, § 67 Tz 14 Stichworte „Bonuszahlungen“ und „Gratifikationen“, mwN) sonstige Bezüge im Sinne des § 67 Abs. 1 EStG 1988 sind. Insgesamt sind im Bruttolohn (146.905,00 CHF) somit, wie oben dargelegt, sonstige Bezüge in Höhe von 25.871,40 CHF enthalten, das Jahressechstel beträgt demzufolge 20.172,27 CHF $[146.905,00 - 25.871,40]/6$. Die der Tarifbesteuerung unterliegenden Bezüge errechnen sich sohin mit insgesamt 126.732,73 CHF, das sind bei einem Umrechnungskurs von 0,980392 somit, wie in der Beschwerdeverentscheidung ausgewiesen, 124.247,76 €.

Von den im Kumulativjournal angeführten Sozialversicherungsbeiträgen (18.228,55 CHF) entfallen 14.978,37 CHF (14.684,67 €) auf die laufenden Bezüge und 3.250,18 CHF (3.186,45 €) auf die gesamten sonstigen Bezüge; davon wiederum entfallen 2.534,21 CHF (2.484,52 €) auf die begünstigt zu steuernden sonstigen Bezüge innerhalb des Jahressechstels (zur aliquoten Aufteilung der Sozialversicherungsbeiträge auf die laufenden und sonstigen Bezüge im Rahmen der Veranlagung vgl. etwa VwGH 14.5.2020, Ra 2019/13/0093, und VwGH 7.10.2003, 2000/15/0014). Der infolge der Sechstelüberschreitung nicht bei den sonstigen Bezügen zu berücksichtigende Differenzbetrag (701,93 €) ist bei den laufenden Bezügen in Abzug zu bringen. Einschließlich des oben angeführten Anteiles (14.684,67 €) und der an ein privates inländisches Versicherungsunternehmen geleisteten Krankenversicherungsbeiträge (5.088,00 €) ergibt sich der auch in der Beschwerdeverentscheidung als Werbungskosten berücksichtigte Betrag von 20.474,62 €. Die in Rede stehenden Krankenversicherungsbeiträge wurden in der Beschwerdeverentscheidung somit (wie auch bereits im angefochtenen Bescheid) im geltend gemachten Umfang als Werbungskosten in Abzug gebracht.

Die begünstigt zu steuernden sonstigen Bezüge errechnen sich sohin mit 17.292,21 € (sonstige Bezüge innerhalb des Jahressechstels in Höhe von 19.776,73 € abzüglich der darauf entfallenden Sozialversicherungsbeiträge in Höhe von 2.484,52 €). Der 620,00 € übersteigende Betrag (16.672,21 €) ist gemäß § 41 Abs. 4 EStG 1988 mit 6% zu besteuern. Die Steuer auf die sonstigen Bezüge errechnet sich daher mit 1.000,33 € und erweist sich die in der Beschwerdeverentscheidung angestellte Berechnung der begünstigt zu steuernden sonstigen Bezüge somit als rechtmäßig.

Der Beschwerdeführer hat demgegenüber die Bonuszahlung in Höhe von 6.000,00 CHF bei der Ermittlung der laufenden Bezüge nicht in Abzug gebracht, wodurch es zu einer Erhöhung der Sechstelgrenze kam. Auch hat er bei den sonstigen Bezügen keine Sozialversicherungsbeiträge in Abzug gebracht. Eine solche Berechnung entspricht aber, wie oben dargelegt, nicht dem Gesetz.

Der Beschwerde war insoweit daher im Umfang der Beschwerdeverentscheidung teilweise Folge zu geben.

2.2. Pendlerpauschale

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 zählen die Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu den Werbungskosten. Für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen sieht das Gesetz einerseits den Verkehrsabsetzbetrag, mit dem die Ausgaben für die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis zu 20 km grundsätzlich als abgegolten gelten, und andererseits, abgestuft nach Entfernung und Zumutbarkeit der Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels, zusätzliche Pauschbeträge (§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. c und d EStG 1988) sowie den Pendlereuro (§ 33 Abs. 5 Z 4 EStG 1988) vor.

Das so genannte „große Pendlerpauschale“ nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. d EStG 1988 ist zu berücksichtigen, wenn dem Arbeitnehmer die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Entfernung nicht zumutbar ist; bei einer Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte von mindestens 2 km bis 20 km beträgt das Pendlerpauschale 372 Euro jährlich (nach § 124b Z 395 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 63/2022 sind im Zeitraum Mai 2022 bis Juni 2023 bei der hier maßgeblichen Entfernung zusätzlich 15,50 Euro monatlich zu berücksichtigen, der Pendlereuro erhöht sich in diesem Zeitraum um 0,50 Euro pro km der einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte).

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. j EStG 1988 wird der Bundesminister für Finanzen ermächtigt, Kriterien zur Festlegung der Entfernung und der Zumutbarkeit der Benützung eines Massenverkehrsmittels mit Verordnung festzulegen. Die auf dieser Grundlage erlassene Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Kriterien zur Ermittlung des Pendlerpauschales und des Pendlereuros, zur Einrichtung eines Pendlerrechners und zum Vorliegen eines Familienwohnsitzes (Pendlerverordnung), lautet auszugsweise:

„§ 1 (1) Die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte umfasst die gesamte Wegstrecke, die unter Verwendung eines Massenbeförderungsmittels, ausgenommen eines Schiffes oder Luftfahrzeuges, unter Verwendung eines privaten Personenkraftwagens oder auf Gehwegen (Abs. 7) zurückgelegt werden muss, um nach Maßgabe des Abs. 2 in der kürzesten möglichen Zeitdauer (§ 2 Abs. 2) die Arbeitsstätte von der Wohnung aus zu erreichen. Entsprechendes gilt nach Maßgabe des Abs. 3 für die Entfernung zwischen Arbeitsstätte und Wohnung.

[...]

(7) Gehwege sind Teilstrecken, auf denen kein Massenbeförderungsmittel verkehrt. Eine Teilstrecke unmittelbar vor der Arbeitsstätte ist als Gehweg zu berücksichtigen, wenn sie zwei Kilometer nicht übersteigt. In allen übrigen Fällen sind als Gehwege Teilstrecken zu berücksichtigen, die einen Kilometer nicht übersteigen.

[...]

§ 2 (1) Die Zumutbarkeit bzw. Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels ist nach Z 1 und Z 2 zu beurteilen. Dabei sind die Verhältnisse gemäß § 1 zu Grunde zu legen. Die Umstände, die die Zumutbarkeit bzw. Unzumutbarkeit begründen, müssen jeweils überwiegend im Kalendermonat vorliegen.

1. Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels liegt vor, wenn,

[...]

2. Kommt Z 1 nicht zur Anwendung, gilt unter Zugrundelegung der Zeitdauer (Abs. 2) Folgendes:

a) Bis 60 Minuten Zeitdauer ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels stets zumutbar.

b) Bei mehr als 120 Minuten Zeitdauer ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels stets unzumutbar.

c) Übersteigt die Zeitdauer 60 Minuten nicht aber 120 Minuten, ist auf die entfernungsabhängige Höchstdauer abzustellen. Diese beträgt 60 Minuten zuzüglich einer Minute pro Kilometer der Entfernung, jedoch maximal 120 Minuten. Angefangene Kilometer sind dabei auf volle Kilometer aufzurunden. Übersteigt die kürzeste mögliche Zeitdauer die entfernungsabhängige Höchstdauer, ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels unzumutbar.

(2) Die Zeitdauer umfasst die gesamte Zeit, die vom Verlassen der Wohnung bis zum Arbeitsbeginn bzw. vom Arbeitsende bis zum Eintreffen bei der Wohnung verstreicht; sie umfasst auch Wartezeiten. Für die Ermittlung der Zeitdauer gilt:

1. Stehen verschiedene Massenbeförderungsmittel zur Verfügung, ist das schnellste Massenbeförderungsmittel zu berücksichtigen.

2. Zudem ist die optimale Kombination von Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel zu berücksichtigen; dabei ist für mehr als die Hälfte der Entfernung ein zur Verfügung stehendes Massenbeförderungsmittel zu berücksichtigen. Ist eine Kombination von Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel mit einem Anteil des Individualverkehrsmittels von höchstens 15 Prozent der Entfernung verfügbar, ist diese Kombination vorrangig zu berücksichtigen.

[...]“

Die Benützung eines Massenbeförderungsmittels ist nach § 2 Abs. 1 der Pendlerverordnung somit dann unzumutbar, wenn die Voraussetzungen der Z 1 (fehlendes Massenbeförderungsmittel auf zumindest dem halben Arbeitsweg; Ausweis gemäß § 29b StVO; Eintragung der Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel im Behindertenpass) bzw. der Z 2 (Überschreiten der zumutbaren Fahrtdauer, gegebenenfalls unter Berücksichtigung einer optimalen Kombination von Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel) erfüllt sind. Die Tatbestandsvoraussetzungen sind in der Verordnung damit taxativ aufgezählt (vgl. Jakom/Ebner, EStG, 2025, § 16 Tz 29).

Werbungskosten sind zwar grundsätzlich von Amts wegen zu berücksichtigen, als solche geltend gemachte Aufwendungen sind jedoch gemäß § 138 Abs. 1 BAO über Verlangen der Abgabenbehörde nachzuweisen oder, wenn dies nicht möglich ist, wenigstens glaubhaft zu machen (vgl. VwGH 17.2.2021, Ra 2020/13/0090, mwN). Dies betrifft insbesondere die Feststellung solcher Verhältnisse, die für die Abgabenbehörde nur unter Mitwirkung der Steuerpflichtigen aufklärbar sind, also Umstände, denen der Abgabepflichtige hinsichtlich der Beweisführung näher steht als die Abgabenbehörde (vgl. Ritz/Koran, BAO⁸, § 138 Rz 1, mwN). Zudem wird die amtswegige Ermittlungspflicht nach § 115 Abs. 1 BAO durch eine erhöhte Mitwirkungspflicht

des Abgabepflichtigen, wie beispielsweise bei Auslandssachverhalten, eingeschränkt. In diesen Fällen liegt es vornehmlich am Abgabepflichtigen, Beweise für die Aufklärung solcher Sachverhaltselemente beizubringen (zu den Fällen erhöhter Mitwirkungspflicht vgl. auch Ritz/Koran, BAO⁸, § 115 Rz 10 ff, und die dort zitierte Judikatur).

Mit Ergänzungsersuchen vom 14. Oktober 2025 teilte das Bundesfinanzgericht dem Beschwerdeführer mit, dass sich unter Heranziehung der Ergebnisse von Internetabfragen und einer optimalen Kombination von öffentlichem Verkehrsmittel und privatem Pkw [Fahrt mit dem Pkw vom Wohnsitz zum Bahnhof ***R*** (8 min) und öffentliches Verkehrsmittel von ***R*** nach ***B*** bzw. ***H*** (22 min bzw. 20 min)] sowie unter Berücksichtigung des Vorbringens, dass er überwiegend um 07:40 Uhr losfähre und kurz nach 17:00 Uhr wieder nach Hause fahre, im Einzelnen dargestellte Wegzeiten (einschließlich Gehzeiten) von 39 min bzw. 54 min für die Hinfahrt und 46 min bzw. 55 min für die Rückfahrt ergäben.

Dazu Stellung nehmend hat der Beschwerdeführer unter Verweis auf den angeschlossenen Ausdruck einer Abfrage mit dem ÖAMTC-Routenplaner vorgebracht, dass er für die Strecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ca. 1 Stunde und 16 Minuten benötige und die Voraussetzung für das große Pendlerpauschale daher erfüllt sei. Damit ist für den Beschwerdeführer aber nichts zu gewinnen, wurde die genannte Wegzeit doch unter Zugrundelegung der ausschließlichen Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel für die Strecke zwischen seinem Wohnsitz und der in der Nähe der Arbeitsstätte in Liechtenstein gelegenen Haltestelle (***B***) und nicht wie in § 2 Abs. 2 Z 2 der Pendlerverordnung normiert, unter Berücksichtigung einer optimalen Kombination von Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel ermittelt.

Dass die im Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes angeführten Kombinationen von privatem Pkw und öffentlichen Verkehrsmitteln nicht möglich oder nicht zumutbar gewesen wären, hat der Beschwerdeführer weder dargelegt noch behauptet. Damit ist aber davon auszugehen, dass die Wegzeiten für die Strecke zwischen Wohnort und Arbeitsstätte bzw. Arbeitsstätte und Wohnort jedenfalls unter 60 min lagen und die Benützung eines Massenbeförderungsmittels nach § 2 Abs. 1 Z 2 der Pendlerverordnung daher zumutbar war. Die Berücksichtigung des großen Pendlerpauschales wurde somit zurecht versagt. Ein Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 steht bei einer einfachen Fahrtstrecke unter 20 km nicht zu, die hierfür anfallenden Aufwendungen gelten als durch den Verkehrsabsatzbetrag abgegolten.

Somit lag auch die Voraussetzung für die Berücksichtigung eines entsprechenden Pendlereuros nicht vor, steht dieser gemäß § 33 Abs. 5 Z 4 EStG 1988 doch nur zu, wenn der Arbeitnehmer Anspruch auf ein Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 hat.

Gesamthaft gesehen war der Beschwerde somit im Umfang der Beschwerdeentscheidung teilweise Folge zu geben, im Übrigen war die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

3. 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 im Beschwerdefall strittigen Fragen der Höhe der gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 begünstigt zu steuernden sonstigen Einkünfte sowie des Vorliegens der Voraussetzungen für das große Pendlerpauschale wurden auf Grundlage der im Erkenntnis angeführten höchstgerichtlichen Rechtsprechung sowie von nicht über den Einzelfall hinaus bedeutsamen Sachverhaltsfeststellungen beurteilt. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinne des Artikel 133 Abs. 4 B-VG wird durch das vorliegende Erkenntnis somit nicht berührt und ist eine (ordentliche) Revision daher nicht zulässig.

Feldkirch, am 21. November 2025