

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin *** in der Beschwerdesache Bf, Straße, Postleitzahl Ort, gegen den Bescheid des Finanzamtes A vom 07.10.2013, betreffend **Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2012** zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf) hat im Jahr 2012 ausschließlich nichtselbständige Einkünfte aus einer Beschäftigung als Krankenschwester am B C erzielt. Die Dienstgeberin hat bei der Lohnverrechnung das kleine Pendlerpauschale für eine (einfache) Fahrtstrecke von 40 km bis 60 km in Höhe von 1.356 Euro berücksichtigt.

In der am 27.8.2013 elektronisch eingereichten **Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2012** hat die Bf das große Pendlerpauschale für eine (einfache) Fahrtstrecke von über 60 km in Höhe von 3.672 Euro jährlich beantragt. Ferner wurden Aufwendungen für Arbeitsmittel in Höhe von 300 Euro als Werbungskosten geltend gemacht.

Mit **Vorhalt vom 2.9.2013** wurde die Bf gebeten, u.a. die beantragten Aufwendungen für Arbeitsmittel durch Vorlage von Unterlagen und Belegen nachzuweisen.

Bezüglich des beantragen Pendlerpauschales wurde die Bf um Mitteilung der genauen Anschrift der Arbeitsstätte(n), der genauen Anschrift der der Arbeitsstätte nächstgelegenen Wohnung sowie der kürzest befahrbaren einfachen Wegstrecke (Gehweg, Bus, ÖBB etc.) ersucht. Sollte ihr die Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels nicht möglich bzw. zeitlich nicht zumutbar sein, solle sie die entsprechenden Gründe (unter Angabe ihrer Normalarbeitszeiten) erläutern bzw. die unzumutbare Wegzeit aufschlüsseln.

Mit **Schreiben vom 30.9.2013** hat die Bf mitgeteilt, sie habe das (Anmerkung der RichterIn: große) Pendlerpauschale beantragt, da auf Grund ihrer Dienstzeiten im B C , Station xx , die Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels nicht möglich und zeitlich nicht zumutbar sei.

Als Arbeitszeiten wurden angeführt:

6:45 – 11:45 und 15:30 h – 19:00 h

6: 45 – 16:00 h

6:45 -19:00 h

18:45 – 7:00 h

Zu den beantragten Werbungskosten (Arbeitsmittel) wurde ausgeführt: „Auf Grund z.n. TH
12 *Fraktur die angegebenen Arbeitsmittel.*“

Das Finanzamt (FA) hat die Berücksichtigung des beantragten höheren (großen) Pendlerpauschales im **Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) 2012** vom 7.10.2013 mit der Begründung, die Strecke Wohnung - Arbeitsstätte könne in weniger als 90 Minuten zurückgelegt werden und zu Beginn und Ende ihrer Arbeit seien auch öffentliche Verkehrsmittel verfügbar, abgelehnt. Die unter dem Titel „Arbeitsmittel“ als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen blieben mit der Begründung, Aufwendungen ohne Belege könnten nicht anerkannt werden, unberücksichtigt.

Am 5.11.2013 hat die Bf über Finanz-Online fristgerecht **Berufung** erhoben. Sie hat nunmehr das große Pendlerpauschale für eine einfache Fahrtstrecke von 40 bis 60 km in Höhe von 2.568 Euro beantragt und begründend ausgeführt, es sei ihr überwiegend nicht möglich, die öffentlichen Verkehrsmittel in einer zumutbaren Zeit zu benützen. Wie sie schon vor Ort erklärt habe, handle es sich bei den beim Schuhhaus Name gekauften Schuhen um Arbeitsschuhe, die sie für ihren Beruf im B benötige.

Das Finanzamt hat die Berufung mit **Berufungsvorentscheidung** vom 11.11.2013 als unbegründet abgewiesen.

In der gesonderten Begründung wurde ausgeführt wie folgt:

„ 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 gegeben sein.

Unzumutbarkeit der Benützung von Massenverkehrsmitteln ist nach der Verwaltungspraxis (vgl. Sailer/Bernold/Mertens/Kranzl, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2003, Frage 16/23 zu § 16 EStG 1988) nur dann gegeben, wenn zumindest auf dem halben Arbeitsweg ein Massenverkehrsmittel überhaupt nicht oder nicht zur erforderlichen Zeit (z.B. bei Nachtarbeit) verkehrt (Unzumutbarkeit wegen tatsächlicher Unmöglichkeit), im Falle einer dauernden starken Gehbehinderung (Unzumutbarkeit wegen Gehbehinderung) sowie wenn die Benützung von Massenverkehrsmitteln mehr als 90 Minuten dauert (lange Anfahrtszeit). Die Benützung des Massenbeförderungsmittels ist jedenfalls zumutbar, wenn die Wegzeit für die einfache Wegstrecke mit dem Massenbeförderungsmittel nicht mehr als 90 Minuten beträgt. In Ihrem Fall beträgt die Dauer ca. 60 Minuten. Die Arbeitsstätte ist mit öffentlichen Verkehrsmitteln erreichbar. Eine tatsächliche Unmöglichkeit der Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel ist unter Beachtung der Arbeitszeiten nicht gegeben.

Dass Sie keine Massenverkehrsmittel benützen, ist für die gegenständliche Beurteilung ohne Bedeutung. Die Gewährung des sog. großen Pendlerpauschales ist ausschließlich nach objektiven Kriterien der Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels zu beurteilen (vgl. UFS 21.5.2008, RV/0261-F/08; 21.1.2011, RV/0529-F/10). Es ist ausschließlich auf die Wegstrecke Wohnort - Arbeitsstätte abzustellen.

Die gesetzliche Bestimmung stellt ausschließlich auf die Wegzeiten und –strecken zwischen Wohnort und Arbeitsstätte ab. Aufgrund der Tatsache, dass zu Arbeitsbeginn und -ende öffentliche Verkehrsmittel verkehren, die Dauer der Strecke Wohnung-Arbeitsstätte keine 90 Minuten beträgt und keine Gehbehinderung vorliegt, kann kein großes Pendlerpauschale anerkannt werden.

Schuhe:

Ein Bekleidungsaufwand - auch Schuhe - kann nur dann als Werbungskosten berücksichtigt werden, wenn es sich um typische Berufskleidung oder um bloße Arbeitsschutzkleidung handelt. Eine ausschließliche berufliche Verwendung ist nicht erforderlich, es genügt die überwiegend berufliche Verwendung (VwGH 10.10.1978, 0167/76). Dafür kommen beispielsweise Uniformen, Arbeitsmäntel, Schutzhelme, weißer Mantel, Kostüme von Schauspielern in Betracht.

Bekleidung, die üblicherweise auch außerhalb der beruflichen Tätigkeit getragen wird, kann nicht zu Werbungskosten führen. Dies gilt auch dann, wenn die Bekleidung tatsächlich nur während der Arbeitszeit getragen wird (VwGH 21.12.1999, 99/14/0262) oder wenn die Verwendung derartiger Kleidungsstücke im Interesse des Arbeitgebers liegt oder von diesem angeordnet wird (VwGH 28.04.1999, 94/13/0196). Aufwendungen für die Anschaffung oder die Instandhaltung bürgerlicher Kleidung sind auch dann keine Werbungskosten, wenn die Berufsausübung eine erhöhte laufende Kleiderabnutzung bedingt (VwGH 17.11.1981, 1161/80; VwGH 26.04.2007, 2006/14/0036). Weder der schwarze Anzug von Mitgliedern eines Orchesters (VwGH 11.4.1984, 83/13/0048) noch Trachtenanzüge oder Dirndl in Gastronomiebetrieben oder Schuhe von

Krankenhausmitarbeiterinnen (VwGH 19.10.1988, 86/13/0155) sind als typische Berufskleidung anzusehen.“

Die Bf hat sodann am 26.11.2013 fristgerecht einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung (**Vorlageantrag**) durch den Unabhängigen Finanzsenat gestellt. Da sie sich die Arbeitszeiten aus dem Jahr 2012 detailliert angesehen habe, sei sie der Ansicht, dass ihr das große Pendlerpauschale für die Distanz von 40-60 km zustehe. Anhand ihrer Arbeitszeiten für den Beispielsmonat Jänner 2012 sei ersichtlich, dass es ihr überwiegend nicht möglich sei, die öffentlichen Verkehrsmittel zu verwenden; sie schließe die Arbeitszeiten für Jänner 2012 an: Bei einem Arbeitsbeginn um 18.45 h sei ihr Arbeitsweg inkl. Wartezeit 1 Stunde und 49 Minuten (lt. Fahrplan mit Start 16.56 Uhr) – das sei mehr als das dreifache der Fahrzeit mit dem PkW (auch wenn sie 5 Min. Arbeitskleidungswechsel abziehe). Auch nach Ende der Nachtschicht um 07.00 Uhr sei die erste Möglichkeit um 7.36 Uhr. Lt. Fahrplan wäre sie um 09.00 Uhr zu Hause. Diese Schicht habe sie am Wochenende. Wenn ihre Arbeitszeit um 6.45 beginne, sei dieser halbe Weg zumutbar, aber die Heimfahrt um 19.00 Uhr sei wieder unzumutbar. Bei Arbeitsende um 19.00 Uhr sei sie inkl. Wartezeit 2 Stunden (lt. Fahrplan Start um 19.44 Uhr) unterwegs – ebenfalls mehr als das Dreifache der PkW-Zeit. Somit sei der überwiegende Teil unzumutbar. Daher beantrage sie das große Pendlerpauschale für die Distanz von 40-60 km.

Mit **Vorhalt vom 28.11.2013** hat das FA die Bf gebeten, ein detailliertes und vom Arbeitgeber ausgefertigtes Arbeitszeiterfassungsprotokoll für das gesamte Jahr 2012 nachzureichen.

Die Bf am 11.12.2013 beim FA eine mit 4.12.2013 datierte Bestätigung des B C / Pflegedirektion über die von ihr 2012 geleisteten Dienste eingebracht, der monatsweise Ausdrucke der an den jeweiligen Tagen dieses Monats geleisteten Dienstformen und eine Übersicht über die Dienstzeiten der jeweiligen Dienstform angeschlossen waren.

Das Finanzamt hat die Beschwerde und die Akten am 13.4.2014 (Datum des Vorlageberichtes) elektronisch dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt. Der Aktenvorlage war auch eine Ausfertigung des Schreibens vom 13.4.2014, mit dem die Bf über die Vorlage der Beschwerde informiert und der als Beilage eine Ausfertigung des Vorlageberichtes angeschlossen wurde, angeschlossen.

In der Stellungnahme (= Teil des Vorlageberichtes) vertrat das Finanzamt die Ansicht, der Bf stehe maximal das (kleine) Pendlerpauschale in der bereits gewährten Höhe von 1.356 Euro zu, da die Wegstrecke unter 40 km liege. Bei einer sinnvollen Kombination von öffentlichem Verkehr und Individualverkehr seien die Wegzeiten auch mit öffentlichen Verkehrsmitteln zumutbar, weshalb – wie der ab 2014 gültige Pendlerrechner beispielsweise errechne – nur das kleine Pendlerpauschale für 20 – 40 km in Höhe von 696 Euro zu gewähren wäre. Das FA hat auf die Begründung zur Berufungsvorentscheidung (BVE) sowie Berufungsentscheidungen des UFS vom 21.5.2008, RV/0261-F/08, und vom 21.1.2011, RV/0529-F/10, verwiesen.

Die Kosten für die Schuhe könnten nicht berücksichtigt werden, da es sich (erfahrungsgemäß) um keine typischen (z.B. Stahlkappen-)Arbeitsschuhe handle, bei denen die Privatnutzung quasi ausgeschlossen sei (vgl. VwGH 21.12.1999, 99/14/0262; siehe auch BVE). Aufgrund der Rechnung (Akt, Seite 49) sei außerdem nicht nachvollziehbar, um was für Schuhe es sich überhaupt handle.

Die Richterin hat den Vertreter des Finanzamtes fernmündlich gebeten, das Vorbringen, bei einer sinnvollen (gemeint wohl: optimalen) Kombination von öffentlichem Verkehr und Individualverkehr seien die Wegzeiten auch mit öffentlichen Verkehrsmitteln zumutbar, unter Berücksichtigung der Dienstzeiten der Bf und der öffentlichen Verkehrsverbindungen (Fahrpläne) 2012 zu substantiieren.

Das Finanzamt geht auf Basis der am 10./11.3.2015 nachgereichten Unterlagen u.a. davon aus, dass die Fahrtstrecke Wohnung - Arbeitsstätte dann, wenn ein Teil der Wegstrecke (von Ort zum Bahnhof S bzw. Bahnhof D) mit dem PkW zurückgelegt werde, überwiegend in einer vertretbaren (gemeint wohl zumutbaren) Zeit zurückgelegt werden könne. Die Fahrzeit bei idealer Kombination von PkW und ÖBB/Stadtbus dauere ca. 55 – 60 Minuten. Das Finanzamt hat in tabellarischer Form bezogen auf die jeweilige Dienstform (und den jeweiligen Dienstbeginn als auch das Dienstende) Verkehrsverbindungen für die Strecke Wohnung - Arbeitsstätte und daraus resultierende Fahrzeiten dargestellt und diese in einer Gesamtübersicht zusammengefasst.

Die Richterin hat über die Beschwerde erwogen:

Eingangs wird darauf hingewiesen, dass die am 31.12.2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht ab 1.1.2014 als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht (§ 323 Abs. 38 BAO idF BGBl. I 2013/70).

Die Bw beantragt in der Beschwerde für 2012 die Berücksichtigung des so genannten großen Pendlerpauschales gem. § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 (Anmerkung der Richterin: in der Fassung BudBG 2011, BGBl. I 2010/111, ab Veranlagung 2011) in Höhe von 2.568 Euro für eine einfache Fahrtstrecke von 40 bis 60 km. Die Dienstgeberin der Bf hat das kleine Pendlerpauschale für eine Fahrtstrecke von 40 km bis 60 km in Höhe von 1.356 Euro berücksichtigt. Das Finanzamt geht in der Stellungnahme zum Vorlagebericht davon aus, dass der Bf maximal dieses zustehe.

Als Grundregel gilt nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. a EStG 1988, dass die Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5) in Höhe von 291 € abgegolten sind.

Beträgt die einfache Fahrtstrecke mehr als 20 km und ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, stehen gestaffelt nach der Entfernung zusätzliche weitere

Pauschbeträge zu (§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988). Hierbei handelt es sich um Werbungskosten und nicht um Absetzbeträge (vgl. JAKOM/Lenneis, EStG, 2012, § 16 Rz 26).

Beträgt die einfache Fahrtstrecke mehr als 2 km und ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar, stehen gem. § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 anstelle der Pauschbeträge nach lit. b - wiederum gestaffelt nach der Entfernung - höhere Pauschbeträge zu (so genanntes großes Pendlerpauschale).

Aus § 16 Abs. 1 Z 6 lit. a und b EStG 1988 ergibt sich, dass der Gesetzgeber des EStG 1988 grundsätzlich für Fahrten des Dienstnehmers zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nicht den Individualverkehr und damit die Benützung des Kfz, sondern die Benützung eines Massenbeförderungsmittels steuerlich berücksichtigt haben will. Nur wenn die Benützung eines Massenbeförderungsmittels überwiegend nicht möglich oder nicht zumutbar ist, können im Wege der Pauschbeträge nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 Kosten des Individualverkehrs geltend gemacht werden.

Der Begriff der Unzumutbarkeit handelt dabei nicht von der Zumutbarkeit des Pendelns an sich, sondern davon, ob den Pendlern ein in der Benützung von Massenbeförderungsmitteln statt einer Teilnahme am Individualverkehr gelegener Verzicht auf eine Verkürzung der Fahrzeiten zugemutet werden kann. Dies setzt allerdings grundsätzlich einen Vergleich zwischen den Fahrzeiten im öffentlichen Verkehr und jenen im Individualverkehr voraus. Das Gesetz stellt dabei nicht auf die tatsächliche Benützung eines bestimmten Verkehrsmittels ab. Es spielt also auch keine Rolle, ob der/die Steuerpflichtige ein Auto besitzt oder nicht bzw. welches Verkehrsmittel er tatsächlich verwendet (VwGH 24.4.2014, 2010/15/0156).

Was unter dem **Begriff der „Zumutbarkeit“** zu verstehen ist, ist dem Gesetz nicht zu entnehmen (vgl. VwGH 24.4.2014, 2012/15/0149, VwGH 4.2.2009, 2007/15/0053).

„Unzumutbarkeit“ liegt laut VwGH jedenfalls (auch und vor allem) dann vor, wenn Massenbeförderungsmittel für die Fahrten von der Wohnung zur Arbeitsstätte entweder gar nicht oder nicht zur erforderlichen Zeit zur Verfügung stehen (vgl. VwGH 4.2.2009, 2007/15/0053).

Zur Auslegung des Begriffes der „Zumutbarkeit“ zieht der VwGH regelmäßig die Gesetzesmaterialien (621 BlgNR XVII. GP, 75) heran. Nach diesen sind **im Vergleich zu einem Kfz jedenfalls mehr als dreimal so lange Fahrzeiten (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt bzw. bis zum Arbeitsbeginn) unzumutbar**. Dass ab Erreichen einer gewissen Fahrzeit eine absolute Unzumutbarkeit der Benützung von Massenbeförderungsmitteln unabhängig von einem Vergleich mit dem Individualverkehr vorliegt, entspricht nicht dem Gesetz. Die **Notwendigkeit eines Vergleichs zwischen öffentlichem Verkehr und Individualverkehr** bestätigen auch die Gesetzesmaterialien (vgl. obige Ausführungen - Erl. RV zu § 16 Abs. 1 Z 6 EStG, 621 BlgNR XVII. GP,

75). Auch nach den Gesetzesmaterialien ist der Begriff der Unzumutbarkeit somit grundsätzlich ein **relationeller Begriff** („im Vergleich zu einem Kfz - vgl. VwGH 24.4.2014, 2012/15/0149 mit weiteren Judikaturnachweisen, VwGH 24.9.2008, 2006/15/0001).

Im Nahbereich von 25 km ist laut den Gesetzesmaterialien die Benützung des Massenbeförderungsmittels entsprechend den Erfahrungswerten über die durchschnittliche Fahrtdauer aber auch dann zumutbar, wenn die Gesamtfahrzeit für die einfache Fahrtstrecke nicht mehr als 90 Minuten beträgt (vgl. VwGH. 28.10.2008, 2006/15/0319; VwGH 24.9.2008, 2006/15/0001, VwGH 4.2.2009, 2007/15/0053). Der VwGH hat allerdings im Erkenntnis vom 4.2.2009, 2007/15/0053, die in der Literatur vertretene Ansicht geteilt, wonach die Frage der Zumutbarkeit für jeden Dienstnehmer **unabhängig von der Entfernung** in dem Sinne gleich auszulegen sei, dass eine **Fahrtdauer von unter 90 Minuten für die einfache Wegstrecke stets als zumutbar anzusehen** sei.

Kann auf mehr als der halben Strecke Wohnung – Arbeitsstätte ein Massenbeförderungsmittel benützt werden, ist die für die Zumutbarkeit maßgebliche Fahrtdauer aus der Gesamtfahrzeit (Kfz und Massenbeförderungsmittel) zu errechnen. Dies gilt auch, wenn dadurch die Fahrtstrecke länger wird (vgl. VwGH 24.4.2014, 2010/15/0156 unter Verweis auf VwGH 24.9.2008, 2006/15/0001, VwGH 28.10.2008, 2006/15/0319; VwGH 4.2.2009, 2007/15/0053).

Die **Wegzeit** umfasst laut VwGH 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 gleichermaßen geeignete öffentliche Verkehrsmittel zur Verfügung, ist bei Ermittlung der Wegzeit immer von der Benützung des schnellsten öffentlichen Verkehrsmittels (zB Schnellzug statt Personenzug, Eilzug statt Autobus) auszugehen (VwGH 24.4.2014, 2010/15/0156).

Die **Wegstrecke** bemisst sich im Falle der Zumutbarkeit der Benützung eines öffentlichen Massenverkehrsmittels nach den Tarifikilometern zuzüglich Anfahrts- und Gehwege zu den jeweiligen Ein- und Ausstiegsstellen.

Bei Unzumutbarkeit ist unter „Fahrtstrecke“ iSd. § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 jene zu verstehen, deren Benutzung mit dem Kfz nach dem Urteil gerecht und billig denkender Menschen für die täglichen Fahrten eines Pendlers sinnvoll ist. Es ist dies jene kürzeste Strecke, die ein Arbeitnehmer für die täglichen Fahrten vernünftigerweise wählt, wobei auf die Sicherheit und Flüssigkeit des Verkehrs sowie auf die Vermeidung von Lärm und Abgasen im Wohngebiet Bedacht zu nehmen ist. Überflüssige Umwege oder bloß aus persönlicher Vorliebe gewählte Streckenvarianten haben dabei außer Betracht zu bleiben. Sicherheitsüberlegungen kommt ein hoher Stellenwert zu. Ein Pendler kann „vernünftigerweise“ durchaus einer nur unwesentlich längeren Fahrtstrecke als Pendlerroute den Vorzug geben, wenn diese besser ausgebaut und aus Sicherheitsgründen vorteilhaft ist (vgl. VwGH 26.6.2013, 2009/13/0151).

Eine Abfrage der RichterIn (www.viamichelin.at) hat ergeben, dass die „empfohlene“ (einfache) Fahrtstrecke“ zwischen Wohnung und Arbeitsstätte der Bf 42 km beträgt und mit dem PkW in 35 Minuten zurückgelegt werden kann.

In **zeitlicher Hinsicht** müssen die Voraussetzungen für das (große und kleine) Pendlerpauschale im Lohnzahlungszeitraum - bei durchgehender Beschäftigung ist dies der Kalendermonat (§ 77 Abs. 1 EStG 1988) - überwiegend gegeben sein. Für den Kalendermonat nimmt das BMF 20 Arbeitstage an, sodass demnach ein Pendlerpauschale nur dann zustehen würde, wenn im Kalendermonat an mehr als 10 Tagen die Strecke Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung zurückgelegt wird (vgl. Doralt, EStG⁹, § 16 Tz 111).

Nach Rspr. und Literatur muss Unzumutbarkeit **an mehr als der Hälfte der tatsächlichen Arbeitstage im Lohnzahlungszeitraum** gegeben sein (vgl. JAKOM/Lenneis, EStG, 2012, § 16 Rz 28 unter Verweis auf Rz 26 und VwGH 24.9.2008, 2006/15/0001).

Die Bf hat die (aus ihrer Sicht) überwiegende Unzumutbarkeit im Vorlageantrag mit **im Vergleich zur von ihr allerdings nicht angegebenen Fahrzeit mit dem PkW mehr als dreimal so langen Wegzeiten** begründet. Lediglich bei Dienstbeginn um 6:45 h geht sie für die Fahrt zur Dienststelle (Hinweg) von einer zumutbaren Wegzeit aus. Die Bf geht an Hand der Dienstzeiten im „Beispielmonat“ Jänner 2012 bei Dienstbeginn 18:45 von einer Wegzeit von 1 h 49 Min., für die Rückfahrt bei Dienstende 7:00 Uhr von 1 h 24 Min., bei Dienstende 19:00 Uhr von mehr als 2 Stunden inkl. Wartezeit aus. Zur Fahrtroute, welche Verkehrsmittel sie der Berechnung der Wegzeiten zu Grunde gelegt hat bzw. wie sie die Wegzeiten ermittelt hat, hat die Bf keine Angaben gemacht. Da die Bf bereits mit Vorhalt vom 2.9.2013 gebeten worden war, bei behaupteter Unzumutbarkeit die Wegzeit bekannt zu geben und aufzuschlüsseln, sieht die RichterIn keine Veranlassung, dies der Bf neuerlich aufzutragen.

Das FA hat im Vorlagebericht vom 13.4.2014 an das BFG unter „Stellungnahme“ vorgebracht, bei einer **sinnvollen Kombination von öffentlichem Verkehr und Individualverkehr** seien die Wegzeiten zumutbar. Das FA hat dazu Unterlagen am 10. bzw. 11.3.2014 nachgereicht (siehe vorstehende Sachverhaltsdarstellung).

Wie der VwGH im Erkenntnis vom 24.4.2014, 2012/15/0149, betont hat, **tritt die Zumutbarkeitsvermutung, wonach (entfernungsunabhängig!) eine Fahrzeit von 90 Minuten jedenfalls zumutbar ist, zum gebotenen Vergleich** zwischen der Fahrzeit mit dem PkW und der Fahrzeit (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt bzw. bis zum Arbeitsbeginn – vgl. dazu u.a. VwGH 24.9.2008, 2006/15/0001) bei Benützung öffentlicher Verkehrsmittel bzw. der Gesamtfahrzeit bei Zurücklegung der Strecke im kombinierten Verkehr (PkW-Benützung auf maximal der halben Teilstrecke der einfachen Fahrtstrecke) **hinzu**.

Die Fahrtstrecke zwischen dem Wohnort (Ort, Straße) und den möglichen Anschlussbahnhöfen der ÖBB in S bzw. D Bhf. beträgt 8 km bzw. 11 km und kann mit dem PkW in 12 bzw. 17 Minuten zurückgelegt werden (vgl. <http://www.viamichelin.de> –

empfehlende Route). Es gibt, wie eine Internetabfrage der RichterIn über www.oebb.at ergeben hat, an beiden Bahnhöfen auch Autoabstellplätze (Park & Ride S : 43; P & R D : 189). Die mit dem PkW zurückzulegende Fahrtstrecke bleibt in beiden Fällen unter der Hälfte der einfachen Gesamt-Fahrtstrecke und ist die Benützung von Massenbeförderungsmitteln im Sinne der obig angeführten Rechtsprechung daher möglich und zumutbar. Die Strecke S Bhf - C Bf (28,6 km) kann mit der S-Bahn in 43 Minuten, die Strecke D - C (laut ÖBB-Fahrplanabfrage 26 km Tarifkilometer) je nach Zugart (RJ/Rex/S) in 14, 19 - 21 bzw. 30 Minuten zurückgelegt werden. Vom Bahnhof C ist die Dienststelle der Bf mit dem Stadtbus (Linie X, Y bzw. Linie Z) in 7 bis 11 Minuten erreichbar.

Nach den vom FA vorgelegten und von der RichterIn überprüften Zusammenstellungen der Verkehrsverbindungen 2012 (ÖBB, Bus) für die Hin- bzw. Rückfahrt (Verkehrsmittel) zu den von der Bf vorgelegten Dienstzeiten für die Hin- bzw. Rückfahrt (mehrere Dienstformen- siehe dazu obige Ausführungen) bestanden 2012 jedenfalls bei Benützung des PkW auf der Teilstrecke (bis/von S bzw. D Bahnhof) jeweils mehrere Verbindungsmöglichkeiten mit öffentlichen Verkehrsmitteln (ÖBB, Bus), bei deren Benutzung die Gesamtfahrzeit (PkW-Fahrzeit und Massenbeförderungsmittel) unter Einrechnung von Geh- und Wartezeiten (auch bis Dienstbeginn) stets unter 90 Minuten lag und bei deren Benützung der Bf auch ein rechtzeitiger Dienstantritt möglich gewesen wäre. Die RichterIn hat die Angaben des FA anhand der im Jahr 2012 gültigen Fahrpläne des Fahrplan überprüft und für richtig befunden (Fahrplan 12 Verkehrsmittel vom 11.12.2011 bis 8.12.2012 sowie Fahrplan 13 vom 9.12.2012 bis 14.12.2013).

Beispielhaft wird bezogen auf die Dienstzeiten (Beginn und Ende) der Bf jeweils eine **optimale Verbindung** (bis bzw. ab D Bhf mit dem PkW, ab bzw. bis D Bhf mit öffentlichen Verkehrsmitteln) dargestellt und die aus der Kombination von PkW und Massenverkehrsmitteln errechnete Gesamtwegzeit angeführt:

Dienstbeginn 6:45:

Mit PkW von Wohnadresse bis D (D) Bhf (17 Minuten), ÖBB RJ 663 Abfahrt 5:56 Uhr, Ankunft C (F) Bhf.: 6:10 Uhr (14 Minuten), Umstieg (9 Minuten); Bus (Linie X) ab Bhf F 6:19 Uhr, Bus an B F: 6:26 Uhr (7 Minuten), Geh-/Wartezeit bis Dienstbeginn: 19 Minuten – **Wegzeit gesamt: 66 Minuten**

Dienstbeginn 18:45:

PkW bis D Bhf (17 Min.), ÖBB (REX 5601) Abfahrt: 17:50 Uhr - Ankunft F Bhf: 18:09 Uhr (19 Minuten), Umstieg: 10 Minuten; Bus bis B (Linie X) 18:19 - 18:26 Uhr (7 Minuten), Geh-/Wartezeit bis Dienstbeginn: 14 Minuten – **Wegzeit gesamt: 66 Minuten**

Dienstende 7:00 Uhr:

Bus bis Bhf. F: 7:15-7:23 Uhr (8 Minuten); Umstieg: 7 Minuten; ÖBB F bis D Bhf: 7:30 bis 7:58 (28 Minuten), PkW bis Wohnadresse (17 Min.) – **Wegzeit gesamt: 60 Minuten**

Anmerkung: Sa/So: Bus zum Bhf F : 7:30 – 7:38, ÖBB REX 5564 bis D: 7:47 – 8:08;

Dienstende: 16:00 Uhr:

Bus zum Bhf. F (Linie Y): 16:15 – 16:23 (8 Minuten); Umstieg 7 Minuten; ÖBB bis Do Bhf: 16:30 - 16:58 Uhr (28 Minuten), PkV bis Wohnadresse (17 Minuten) – **Wegzeit gesamt: 60 Minuten**

Dienstende 19:00 Uhr:

Bus bis F Bhf (Linie Y): 19:15 -19:23 (8 Minuten); Umstieg: 7 Minuten; ÖBB bis D Bhf: 19:30 - 19:58 Uhr (28 Minuten), Pkw von D Bhf bis Wohnadresse (17 Minuten): **Wegzeit gesamt: 60 Minuten**

Zusammengefasst ist daher festzustellen, dass, selbst wenn man zusätzlich noch Umstiegszeiten vom PkV auf die Anschlüsse ÖBB hinzurechnen würde, eine überwiegende Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel in keinem der Lohnzahlungszeiträume des Beschwerdejahres 2012 gegeben war, zumal bezogen auf die Dienstzeiten der Bf bei optimaler Kombination von PkV-Benützung auf einer Teilstrecke und von Massenföhrungsmitteln auf der verbleibenden Teilstrecke die zumutbare Gesamtfahrzeit (Wegzeit) von 90 Minuten weder bei der Hin- noch der Rückfahrt überschritten wird. Die Gesamtfahrzeit (Wegzeit) ist im Vergleich zu jener bei ausschließlicher PkV-Benützung auf der gesamten einfachen Strecke (Wohnung - Arbeitsstätte bzw. retour) maximal zweimal so lange (siehe Beispielverbindungen). Dass die Wegzeit bei optimaler Kombination überwiegend mehr als dreimal so lange wie mit dem PkV wäre, konnte jedenfalls nicht festgestellt werden.

Dem Beschwerdebegehren auf Zuerkennung des großen Pendlerpauschales für eine (einfache) Fahrtstrecke von 40 km bis 60 km in Höhe von 2.568 Euro kann daher aus vorstehend angeführten Gründen nicht Folge gegeben werden.

Der erstmals im Vorlagebericht (unter Stellungnahme) vom FA geäußerten Ansicht, der Bf stehe nur das kleine Pendlerpauschale für eine einfache Fahrtstrecke von 20 bis 40 km (696 Euro statt 1.356 Euro) zu, folgt die RichterIn nicht, zumal sie nicht nachvollziehbar begründet wurde. Der Pendlerrechner, auf den sich das FA in der Stellungnahme bezieht, - ist - wie das Finanzamt selbst festgestellt hat - für das Beschwerdejahr nicht heranziehbar. Im Übrigen hat das FA seiner Eingabe vom 11.3.2015 selbst Abfrageergebnisse angeschlossen, die die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit 41 bzw. 42 km ausweisen.

Die Bf hat auch **Aufwendungen für Schuhe** (300 Euro) mit der Begründung, sie benötige diese für ihren Beruf im B, als Werbungskosten geltend gemacht. Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH stellen Aufwendungen für Arbeitskleidung, soweit es sich nicht um typische Berufskleidung, sondern um sog. bürgerliche Kleidung (z.B. Zivilanzüge, Straßenanzüge, weiße Hemden) handelt, die vom Arbeitnehmer überdies privat benützt werden kann, keine Werbungskosten iSd. § 16 EStG 1988 dar und zwar selbst dann nicht, wenn die Kleidung ausschließlich bei der Berufsausübung getragen wird (vgl. JAKOM/ Lenneis, EStG 2012, § 16 ABC der Werbungskosten, Stichwort „Kleidung“ unter Verweis auf VwGH 27.1.2011, 2010/15/0197).

Aus der Rechnung, die die Bf vorgelegt hat, ist weder ersichtlich, dass es sich bei den gekauften Schuhen um typische Arbeitsschuhe handelt noch dass sie sich nicht für eine private Nutzung eignen. Andere Beweismittel wurden weder angeboten noch vorgelegt.

Soweit die Bf im Schreiben vom 30.9.2013 einen Zusammenhang zwischen der Anschaffung der Schuhe und einer Fraktur angedeutet hat, ergibt sich aus der Rechnung kein Hinweis auf eine ärztliche Verordnung. Eine Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung iSd. § 34 Abs. 1 EStG 1988 (mit Selbstbehalt) kommt daher auch nicht in Betracht. Das Beschwerdebegehren ist deshalb auch in diesem Punkt abzuweisen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zur Zulässigkeit einer (ordentlichen) Revision:

Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt schon deshalb nicht vor, zumal einzelfallbezogen zu beurteilen ist, ob einem Steuerpflichtigen ein **Pendlerpauschale** und welches ihm gegebenenfalls zusteht.

Dass für die Frage der Zumutbarkeit der Benützung eines Massenverkehrsmittels eine optimale Kombination von Massenbeförderungsmittel(n) und Individualverkehr (auf weniger als der Hälfte der einfachen Fahrtstrecke) zu unterstellen ist und die daraus zu errechnende Gesamtfahrzeit der Fahrzeit bei Zurücklegung der einfachen Fahrtstrecke Wohnung – Arbeitsstätte mit dem PkW gegenüberzustellen ist, entspricht der ständigen Rechtsprechung des VwGH (vgl. VwGH 24.9.2008, 2006/15/0001, VwGH 28.10.2008, 2006/15/0319, VwGH 24.4.2014, 2012/15/0149). Dass überdies (unabhängig von der Entfernung) eine Fahrzeit von nicht mehr als 90 Minuten stets zumutbar ist, hat der VwGH bereits im Erkenntnis vom 4.2.2009, 2007/15/0053 klargestellt.

Dass nur Aufwendungen für **typische Berufskleidung** als Werbungskosten abzugsfähig sind, entspricht ebenfalls der Judikatur des VwGH (z.B. Erkenntnis vom 27.1.2011, 2010/15/0197). Die Beurteilung, ob Bekleidung als typische Berufsbekleidung anzusehen ist, ist eine Sachverhaltsfrage und damit einzelfallbezogen vorzunehmen.

Feldkirch, am 1. Juni 2015