

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. R in der Beschwerdesache Dr. AB, St.Nr. 000/0000, Adresse, vertreten durch C Stb GmbH, Adresse1, gegen die Einkommensteuerbescheide 2010 und 2011 des Finanzamtes FA vom 16.7.2013 zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird **teilweise Folge gegeben**.

Die angefochtenen Bescheide werden **abgeändert**:

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben für 2011 ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Einkommensteuer 2010

Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz: Bf) erklärte für das Kalenderjahr 2010 neben einem Verlust aus Gewerbebetrieb Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von zwei verschiedenen Arbeitgebern.

Im nunmehr angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2010 vom 16.7.2013 wichen die Abgabenbehörde von der Erklärung insoweit ab, als sie den erklärten Einnahmen aus Gewerbebetrieb ihr bekannt gewordene, bisher nicht offen gelegte Honorarnoten von 14.000,00 € hinzurechnete. Auf Grund einer im Zuge eines Vorhalteverfahrens vorgelegten Rechnung vom 28.5.2010 über den Kauf von 18 voll ausgestatteten Call-Center-Arbeitsplätzen, zwei voll ausgestatteten Back-Office-Arbeitsplätzen und acht

Aktenschranken um 8.400,00 € (inkl. USt) setzte das Finanzamt unter Annahme einer 10-jährigen Nutzungsdauer eine AfA von 10 % an. Darüber hinaus verwies es begründend auf § 10 EStG 1988. Da der Bf weder einen Gewinnfreibetrag in einer bestimmten Höhe beantragt noch auf dessen Geltendmachung verzichtet habe, sei ein Gewinnfreibetrag (Grundfreibetrag gemäß § 10 Abs. 1 Z 2 EStG 1988) von 1.347,22 € berücksichtigt worden.

Das Pendlerpauschale von 1.857,00 € wurde wie beantragt in den Bescheid übernommen.

In der gegen diesen Einkommensteuerbescheid erhobenen Berufung brachte die steuerliche Vertretung des Bf zum Pendlerpauschale vor, dass die einfache Wegstrecke mehr als 60 km betrage. Laut ÖBB betrage die Gesamtfahrzeit Wohnort – Dienstort bei optimalem Verlauf zwei Stunden 36 Minuten. Gemäß LStR Rz 255 liege daher Unzumutbarkeit (mehr als 2,5 Stunden) vor. Ein optimaler Verlauf sei eher selten, weshalb sich der Zeitaufwand für die einfache Fahrtstrecke gegen drei Stunden bewege. Zu berücksichtigen sei auch, dass wochentags der letzte Zug D um 18:00 Uhr ver lasse und samstags kein Zug fahre. Da der Bf Abendlehrveranstaltungen und Lehrveranstaltungen am Samstag habe, spreche dies zusätzlich für die Unzumutbarkeit und Unmöglichkeit, ein Massenbeförderungsmittel zu benützen. Das große Pendlerpauschale über 60 km sei daher anzusetzen.

Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb wurde eingewendet, dass es für den Werkvertrag mit der E AG notwendig gewesen sei, Büromöbel zu kaufen. Dieses Vermögen sei lediglich für diesen einen Auftrag benötigt worden. Es könne darüber diskutiert werden, ob es sich um Anlage- oder Umlaufvermögen handle. Gehe die Finanzverwaltung von Anlagevermögen aus, müsse zusätzlich zur AfA (840,00 €) auch der Restbuchwert (7.560,00 €) abgesetzt werden. Die Büromöbel seien nach Fertigstellung des Auftrages entsorgt bzw. verschenkt worden. Zudem werde noch der Grundfreibetrag beantragt.

Einkommensteuer 2011

Die Abweichungen im Einkommensteuerbescheid 2011 vom 16.7.2013 gegenüber der Einkommensteuererklärung wurden wie folgt begründet:

„Das beantragte große Pendlerpauschale zum Dienstort D konnte nicht berücksichtigt werden, da die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrstrecke möglich und zumutbar ist. Es wurde daher das kleine Pendlerpauschale ab 60 Kilometer berücksichtigt.“

Die Absetzung für Abnutzung des Anlagevermögens (Büromöbel, siehe Veranlagung 2010) wurde von Amts wegen als Betriebsausgaben angesetzt.“

In der dagegen erhobenen Berufung wurde zum Pendlerpauschale auf die Berufsbegründung zum Einkommensteuerbescheid 2010 verwiesen.

Zu den selbständigen Einkünften wandte die steuerliche Vertretung des Bf ein, dass die Büromöbel 2010 zur Gänze abgeschrieben worden seien (normale AfA und

Restbuchwert), sodass keine AfA mehr zur Verfügung stehe. Die AfA sei um 840,00 € gekürzt worden, entsprechend erhöhe sich der Grundfreibetrag auf 653,77 €.

Mit Schreiben vom 11. September 2013 ersuchte die Abgabenbehörde den Bf, seine Berufungen 2010 und 2011 zu ergänzen.

Zum Pendlerpauschale wurde mitgeteilt, dass eine Recherche in „Scotty – der Routenplaner für Öffis“ ergeben habe, dass zu Dienstbeginn am Morgen und Dienstschluss am Nachmittag durchaus öffentliche Verkehrsmittel fahren würden, deren Fahrzeit weniger als 2,5 Stunden betrage, weshalb das große Pendlerpauschale nicht zustehe. Um Stellungnahme und Vorlage entsprechender Nachweise für die in der Berufung angeführte Behauptung werde gebeten.

Die Büromöbel für den Werkvertrag mit der Fa. E AG betreffend sei der Bf laut eigenen Angaben beauftragt worden, für dieses Unternehmen ein Call-Center aufzubauen. Dafür sei die in der Rechnung vom 28.5.2010 ausgewiesene Büroausstattung angeschafft worden. Wo (Adresse, Mietvertrag, etc.) sei diese Call-Center-Einrichtung aufgestellt gewesen? Habe der Bf selbst ein Call-Center betrieben (wo)?

Warum seien die Büromöbel nach Fertigstellung des Auftrages verschenkt und nicht an den Auftraggeber verkauft worden, wenn es Aufgabe des Bf gewesen sei, ein Call-Center aufzubauen?

Wie habe der Auftrag für die Fa. E AG konkret gelautet? Um Vorlage des zu Grunde liegenden Vertrages werde gebeten.

Die steuerliche Vertretung des Bf antwortete, dass es zutreffe, dass Öffis zu Dienstbeginn am Morgen und zu Dienstschluss am Nachmittag fahren würden, deren Fahrzeit knapp unter 2,5 Stunden liege. Verschiedene Routenplaner „spuckten“ aber genauso viele Fahrzeiten aus, deren Fahrzeit über 2,5 Stunden liege (siehe zB die Beilage zum Berufungsschreiben). Fakt sei, dass die tatsächlichen Fahrzeiten großteils über den angegebenen liegen würden, sodass nur bei optimalem Verlauf die angegebene Fahrzeit eingehalten werde und somit die Gesamtfahrzeit unter 2,5 Stunden liege.

Die Abgabenbehörde negiere, dass der Bf berufsbegleitende Studienlehrgänge betreue, die vorwiegend am Donnerstag, Freitag und Samstag unterrichtet würden. Der Unterricht ende wochentags zwischen 19:00 Uhr und 21:00 Uhr, samstags um 17:00 Uhr. Wochentags fahre der letzte Zug von D nach F um 18:14 Uhr, samstags um 16:46 Uhr (mit einer Gesamtfahrzeit von 2 h 51 min!).

Aus den angeführten Gründen sei es daher unmöglich und unzumutbar, ein Massenbeförderungsmittel zu benützen.

Die Büromöbel betreffend werde der abgeschlossene Werkvertrag beigelegt. Nach Meinung der steuerlichen Vertretung handle es sich bei den Büromöbel nicht um Anlage-, sondern um Umlaufvermögen (= Sofortaufwand). Das Call-Center sei vom Auftraggeber nicht in Betrieb genommen worden; der Auftraggeber habe sich schließlich für einen

Partner in G entschieden. Der Bf habe sich daraufhin um die (kostenlose) Entsorgung der BGA gekümmert. Somit sei ein Betrag von 8.400,00 € im Jahr sofort als Betriebsausgabe anzusetzen.

Sollte den Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 2010 und 2011 nicht stattgegeben werden, werde die Vorlage an den Unabhängigen Finanzsenat beantragt.

Dem beigefügten Vertrag vom 11.6.2010 zur Errichtung und zum Betrieb eines Auskunfts-Call-Centers, abgeschlossen zwischen der E AG als Auftraggeberin und dem Bf als Auftragnehmer, ist im Wesentlichen zu entnehmen, dass der Bf für seine Auftraggeberin ein voll funktionsfähiges Call-Center mit bis zu 20 Call-Center- Arbeitsplätzen errichte. Der Auftragnehmer stelle die für die Erfüllung dieses Auftrages notwendige Betriebs- und Geschäftsausstattung zur Verfügung, das sei insbesondere die Ausstattung der Call-Center-Arbeitsplätze mit Mobiliar und PCs.

Die Auftraggeberin unterstütze die Errichtung des Call-Centers mit einer Zahlung von 14.000,00 €. Die Büro- und Geschäftsausstattung des Auftragnehmers gehe bei Beendigung dieses Vertragsverhältnisses ohne weitere Zahlung der Auftraggeberin an den Auftragnehmer in das Eigentum der Auftraggeberin über.

Die Wirksamkeit dieses Vertrages beginne mit 1.9.2010 und werde auf unbefristete Zeit geschlossen. Beide Parteien könnten diesen Vertrag zu jedem Monatsletzten unter Einhaltung einer zweimonatigen Kündigungsfrist beenden.

Auf Ersuchen der Abgabenbehörde wurde bekannt gegeben, dass die Betreibung des Call-Centers in Adresse3 , geplant gewesen sei.

Laut vorgelegtem Untermietvertrag vom 1.7.2010, abgeschlossen zwischen dem Bf als Untermieter und der H GmbH als Unter Vermieterin, wurde dem Bf ein Kellerraum zur Lagerung der Büromöbel zum Preis von 200,00 € exkl. USt monatlich ab 1.7.2010 überlassen.

Laut ebenfalls übermittelte Übernahmebestätigung vom 10.3.2011 bestätigte XY für die Fa. Z , vom Bf zum Preis von 0,00 € 20 Schreibtische samt Bürodrehstühlen und Rollcontainern sowie acht Aktenschränke gegen Selbstabholung übernommen zu haben.

Darüber hinaus gab der Bf an, im Zeitraum 2010 und 2011 fünf- bis sechsmal pro Woche nach D gefahren zu sein.

Mit Schreiben vom 7.10.2015 forderte die Richterin den Bf auf, zu nachstehenden Fragen Stellung zu nehmen:

"I. Pendlerpauschale:

Laut übermittelten Lohnzetteln waren Sie in den Beschwerdejahren von 1.1. bis 15.8.2010 bei der K AG und von 1.1.2010 bis 31.12.2011 bei der Fachhochschule D beschäftigt.

In den angefochtenen Bescheiden wurden 2010 (wie beantragt) ein Pendlerpauschale von 1.857,00 € und 2011 ein Pendlerpauschale von 2.016,00 € (jeweils „kleines“ Pendlerpauschale für eine einfache Fahrtstrecke von über 60 km) berücksichtigt.

Hat sich der Umfang Ihrer Tätigkeit in der Fachhochschule seit Beendigung der zweiten Tätigkeit geändert (erhöht)?

Sie werden ersucht, den mit der Fachhochschule D geschlossenen Dienstvertrag (in Kopie) sowie eine Aufstellung Ihrer Arbeitszeiten für 2010 und 2011 (allenfalls Vorlage von Zeitaufzeichnungen bzw. –abrechnungen) vorzulegen.

Für die Zeit von 1.1. bis 15.8.2010 wäre darüber hinaus ein Zeitnachweis für Ihre Tätigkeit bei der K AG zu erbringen.

Eine lückenlose Aufstellung Ihrer Arbeitszeiten ist erforderlich, weil bei Berücksichtigung des Pendlerpauschales auf die im Lohnzahlungszeitraum (das ist in der Regel der Kalendermonat) überwiegenden Verhältnisse abzustellen ist.

Laut diversen Routenplanern sind für die Wegstrecke von Ihrer Wohnadresse zur Fachhochschule in D mehrere Fahrtstrecken möglich (1 und die 2 , 3 und 4 oder 1 und 5).

Welche Strecke sind Sie gefahren und wie viele Kilometer genau haben Sie auf dieser Strecke zurückgelegt?

Bei Benützung von Massenbeförderungsmitteln umfasst die Wegzeit die Zeit vom Verlassen der Wohnung bis zum Arbeitsbeginn oder vom Verlassen der Arbeitsstätte bis zur Ankunft in der Wohnung, also Geh- oder Anfahrtszeit zur Haltestelle des öffentlichen Verkehrsmittels, Fahrzeit mit dem öffentlichen Verkehrsmittel, Wartezeiten usw.

Beschreiben Sie am Beispiel eines typischen Arbeitstages an der Fachhochschule Ihre Wegzeit im oben angeführten Sinn.

II. Betriebliche Einkünfte:

Über die Zuordnung der mit Rechnung vom 28.5.2010 erworbenen Büromöbel zum Anlage- oder Umlaufvermögen entscheidet die Zweckbestimmung. Für den Ausweis als Anlage- oder Umlaufvermögen sind die Verhältnisse am Bilanzstichtag (bzw. am Jahresende bei einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung) maßgeblich; ein Wechsel ist möglich.

Ein Wechsel zum Umlaufvermögen ist zB dann anzunehmen, wenn ein Wirtschaftsgut seinem bisherigen Wirkungskreis entzogen wird, um es zum Verkauf herzurichten [Doralt/ Mayr, EStG¹³ (1.9.2009), § 6 Tz 154].

Unter Anwendung dieser Rechtslage ist im Beschwerdefall davon auszugehen, dass die ursprüngliche Zweckbestimmung der Büromöbel der längere Verbleib im geplanten Call-Center gewesen ist.

Sollte Ihnen jedoch bereits im Laufe des Jahres 2010 bekannt geworden sein, dass der mit der E AG geschlossene Vertrag nicht zu Stande kommen werde, wären die Büromöbel zur Gänze im Kalenderjahr 2010 (als Umlaufvermögen) absetzbar.

Wurde Ihnen dieser Umstand erst 2011 zur Kenntnis gebracht, waren die Büromöbel zunächst (im Jahr 2010) als Anlagevermögen zu qualifizieren und erst 2011 (nach Abzug der AfA im Jahr 2010) als Umlaufvermögen umzuwidmen.

Es wäre daher nachzuweisen, wann Ihnen die E AG mitteilte, dass sie sich für einen Partner in G (und nicht für Sie) entschieden hatte.

1) Berechnung des Gewinns in der Annahme, dass 2010 von Anlagevermögen auszugehen war:

a) 2010:

Einnahmen	Ausgaben	
19.250,00	AfA (840,00)	
	Reisekosten lt. Antrag (7.212,90)	
	Reisekosten lt. Antrag (833,80)	
		Gewinn lt. Bescheid (10.363,30)
	13 % Gewinnfreibetrag (1.347,23)	
		Gewinn (9.016,07)

b) 2011:

Einnahmen	Ausgaben	
6.000,00	Restbuchwert (7.560,00)	
	Reisekosten lt. Antrag (971,00)	
		Verlust (-2.531,00)
	Kein Gewinnfreibetrag	

2) Berechnung des Gewinns in der Annahme, dass bereits 2010 von Umlaufvermögen auszugehen war:

a) 2010:

Einnahmen	Ausgaben	
19.250,00	Büromöbel (8.400,00)	
	Reisekosten lt. Antrag (7.212,90)	
	Reisekosten lt. Antrag (833,80)	
		Gewinn (2.803,30)
	13 % Gewinnfreibetrag (364,43)	

		Gewinn (2.438,87)
--	--	--------------------------

b) 2011:

Einnahmen	Ausgaben	
6.000,00	Reisekosten lt. Antrag (971,00)	
		Gewinn (5.029,00)
	13 % Gewinnfreibetrag (653,77)	
		Gewinn (4.375,23)

Entgegen der in der Berufung (ab 1.1.2014: Beschwerde) gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 zum Ausdruck gebrachten Ansicht wurden die Büromöbel 2010 noch nicht zur Gänze abgeschrieben."

Der Bf führte zum Pendlerpauschale aus, dass sich der Umfang seiner Tätigkeit an der Fachhochschule D nach Beendigung des Dienstverhältnisses mit der K AG nicht geändert habe. Als Vorstand der K AG sei der Bf weder an eine feste Arbeitszeit noch an einen festen Arbeitsort gebunden gewesen. Sein Aufgabenbereich habe in der genannten Zeit die Schließung der operativen Standorte des Unternehmens umfasst. Einen festen Dienstort habe es nicht gegeben. Meist habe er diese Tätigkeiten von D aus in der unterrichts- bzw. arbeitsfreien Zeit erledigt, gelegentlich auch von zu Hause oder von F aus.

Der Dienstvertrag mit der FH OÖ Studienbetrieb GmbH liege diesem Schreiben bei. Seit 1.9.2009 sei der Bf als Assistentprofessor ganztägig (40 h/Woche) am Studiengang „I“ in D beschäftigt gewesen. Je nach Unterricht sei er entweder von Montag bis Freitag oder von Dienstag bis Samstag in D anwesend gewesen. Die Unterrichtszeiten seien unverändert gewesen. Der Arbeitgeber habe die wissenschaftlichen Mitarbeiter zu keinen Zeitaufzeichnungen verpflichtet. Der Aufgabenbereich des wissenschaftlichen Mitarbeiters erstrecke sich auf Lehre (rund 80 %), Forschung und Verwaltung. Eine Rekonstruktion der Arbeitszeiten sei dem Bf nicht möglich. Üblicherweise verlasse er um 6:30 Uhr sein Zuhause in L Richtung D. Vorlesungsbeginn sei 8:00 Uhr, dann Forschung und Administration. Ab 14:30 Uhr beginne der Unterricht für Berufstätige, Vorlesungsschluss sei meist 21:00 Uhr (vor allem bei Blockveranstaltungen am Freitag und Samstag). Kurz danach verlasse der Bf D und sei um etwa 22:30 Uhr zu Hause.

Die Fahrtstrecke sei über die 1 (Auffahrt M) und 6 (Ausfahrt N) über P nach D (rund 66 km, Fahrzeit rund 1,00 h bis 1,25 h, je nach Verkehrslage).

Es solle nicht unerwähnt bleiben, dass der derzeit gültige Pendlerrechner (Eingabedaten: Beginn: 8:00 Uhr, Ende egal, Arbeitstag egal) stets zum Ergebnis komme, dass ein Massenbeförderungsmittel zwischen dem Wohnort in L und dem Dienstort in D unzumutbar sei und somit das große Pendlerpauschale für 60 – 80 km zustehe.

Zu den betrieblichen Einkünften führte der Bf aus, dass laut beiliegender Geschäftskorrespondenz klar zum Ausdruck komme, dass ihm bereits Ende 2010 bekannt gewesen sei, dass es zu keinem Auftrag seitens der Fa. E AG kommen werde. Es handle sich somit um Umlaufvermögen, das 2010 zu Gänze (8.400,00 €) als Betriebsausgabe anzusetzen sei.

Dem beigefügten Schreiben der E AG an den Bf vom 30.9.2010 ist zu entnehmen, dass erstere sich für einen anderen Call-Center-Dienstleister entschieden habe.

Der am 25.9.2009 zwischen der FH OÖ Studienbetriebs GmbH und dem Bf abgeschlossene Dienstvertrag enthält ua folgende, für das vorliegende Verfahren interessierende Vertragsbestimmungen:

I.1. Sie werden zum Assistenzprofessor für den Fachhochschulstudiengang I an der Fakultät D bestellt. Das Dienstverhältnis ist befristet. Es beginnt am 1.9.2009 und endet am 31.8.2012, ohne dass es einer Kündigung bedarf.

I.2. Mit dieser Dienstverwendung sind (...) nachstehende Tätigkeiten verbunden:

-Lehrtätigkeit

-Forschungs- und Entwicklungstätigkeit

-Organisatorische und administrative Tätigkeiten.

(...)

IV. Dienstzeit

1. Die wöchentliche Normalarbeitszeit beträgt 40 Stunden. Die Einteilung der Arbeitszeit bleibt Ihnen in Abstimmung mit dem jeweiligen Dienstvorgesetzten im Rahmen der laut FH-DO bestehenden Möglichkeit der gleitenden Arbeitszeit vorbehalten.

2. Betreffend Zeiterfassung und Zeitaufzeichnung wird auf die FH-DO verwiesen.

Der Amtspartei wurden die bisherigen Verfahrensergebnisse zur Stellungnahme übermittelt.

In einem Telefonat erklärte die Amtsvertreterin, keine Bedenken gegen die in Aussicht gestellte Entscheidung der Richterin zu haben.

Auch dem Bf wurden der nach Ansicht der Richterin der Entscheidung zu Grunde zu legende Sachverhalt sowie die daran anknüpfenden rechtlichen Konsequenzen zur Kenntnis gebracht. Der Bf wurde aufgefordert, allfällige Einwendungen dagegen detailliert und nachvollziehbar anzuführen und durch entsprechende Beweismittel zu untermauern.

In einer Gegenäußerung (Eingabe vom 23.2.2016) wandte die steuerliche Vertretung des Bf ein, dass der Pendlerrechner, obwohl er auf die Beschwerdejahre noch nicht anwendbar sei, dennoch große Indizwirkung habe. Der aktuelle Pendlerrechner ergebe stets, dass ein Massenbeförderungsmittel nicht zumutbar sei. Da sich die Verhältnisse (Arbeitsort, Arbeitszeit, Zugverbindungen) zu den Jahren 2010 bzw. 2011 nicht geändert

hätten, sei unverständlich, warum der Pendlerrechner nicht als Grundlage für Zeiträume davor herangezogen werden könne.

Zum Themenkomplex "park & ride" wurde beanstandet, dass lediglich zehn Minuten für Parkplatzsuche und allfällige Verzögerungen eingeplant worden seien. Dem Bf könne nicht zugemutet werden, dass er sich in unmittelbarer Bahnhofsnahe einen Parkplatz oder Tiefgaragenplatz um einige hundert Euro im Monat anmiete. Zumutbar wäre hingegen, dass er sein Kfz in S parke (kostenloses Abstellen auf dem X gelände), dann zu Fuß zur nächst gelegenen Haltestelle gehe und mit der Straßenbahn zum Bahnhof fahre. Für diese Strecke könnten aber nicht nur zehn Minuten angesetzt werden. Realistischerweise sei ein Zeitaufwand von mindestens 15 bis 20 Minuten einzuplanen. Zusätzlich müsse laut den Ausführungen für Rückwege nach 18:15 Uhr die um acht Minuten längere Wegzeit für den Fußweg (Arbeitsplatz - Bahnhof D) eingerechnet werden. Somit ergebe sich bei optimaler Kombination von Kfz und öffentlichen Verkehrsmitteln eine Wegzeit von rund 143 bis 148 Minuten und nicht, wie angeführt, 130 Minuten.

Zur Wegzeit mit dem Kfz sei anzuführen, dass die Straßenkilometer Wohnung - Arbeitsstätte rund 65 km betragen. Der Feststellung, dass sich die Wegzeit laut eigenen Angaben auf rund 90 Minuten belaufe, sei zu entgegnen, dass dies niemals behauptet worden sei. Es sei lediglich angegeben worden, dass der Bf seinen Wohnort um 6:30 Uhr verlasse und Vorlesungsbeginn 8:00 Uhr sei. Daraus sei geschlossen worden, dass die Wegzeit 90 Minuten betrage. Der Bf verlasse seinen Wohnort zwar um 6:30 Uhr, komme in D jedoch deutlich vor 8:00 Uhr an und nutze die verbleibende Zeit zur Vorbereitung und um zu frühstücken.

Bei den angeführten Berechnungen für die Ermittlung der Wegzeit sei stets von optimalen Kombinationen/Bedingungen ausgegangen worden. Die optimalen Bedingungen müssten auch für die Ermittlung der Wegzeit mit dem Kfz zugestanden werden. Der Bf könne die Wegstrecke Wohnort - Dienstort mit dem Kfz bei optimalen Bedingungen in 45 Minuten zurücklegen, was einer durchschnittlichen Geschwindigkeit von rund 87 km/h entspreche. Da ein Großteil der Strecke auf der Autobahn und Schnellstraße zurückgelegt werde, sei dies eine durchaus realistische Darstellung.

Somit stünden einer Wegzeit von rund 45 Minuten mit dem Kfz eine Wegzeit von rund 145 Minuten bei Kombination von Kfz und Öffis gegenüber. Da sich eine mehr als dreimal so lange Fahrzeit mit den Öffis ergebe, sei Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel gegeben; das große Pendlerpauschale für 60 bis 80 km stehe daher zu.

Erwägungen

Eingangs ist festzuhalten, dass durch die Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012, BGBl. I 51/2012, ab 1.1.2014 das Bundesfinanzgericht an die Stelle des Unabhängigen Finanzsenates getreten ist.

Nach § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31.12.2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Die vorliegende Berufung war am 31.12.2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängig, sodass sie als Beschwerde zu erledigen war.

Rechtliche Beurteilung

1) Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

Nach § 198 Abs. 2 UGB sind als Anlagevermögen die Gegenstände auszuweisen, die bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen.

Dem gegenüber sind nach Abs. 4 dieser Bestimmung als Umlaufvermögen die Gegenstände auszuweisen, die nicht bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen.

Ein Wirtschaftsgut dient dem Geschäftsbetrieb dann dauernd, wenn es auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer oder zumindest einen größeren Zeitraum davon dem Geschäftsbetrieb dient.

Gegenstände des Anlagevermögens dienen dem Gebrauch, während Gegenstände des Umlaufvermögens der einmaligen Nutzung dienen, sei es zum Verbrauch oder zur Veräußerung [Doralt/Mayr, EStG¹³ (1.9.2009), § 6 Tz 154 f].

Wirtschaftsgüter mit einer Nutzungsdauer von weniger als einem Jahr gehören zum Umlaufvermögen.

Über die Zuordnung eines Wirtschaftsgutes zum Anlage- oder Umlaufvermögen entscheidet die Zweckbestimmung, das heißt, die betriebliche Funktion, die der Unternehmer dem Wirtschaftsgut im Betrieb widmet.

Für den Ausweis als Anlage- oder Umlaufvermögen sind die Verhältnisse am Bilanzstichtag bzw. zum Jahresende maßgeblich; ein Wechsel ist möglich. Ein Wechsel zum Umlaufvermögen ist etwa dann anzunehmen, wenn das Wirtschaftsgut seinem bisherigen Wirkungskreis entzogen wird, um es zum Verkauf herzurichten. (Doralt/Mayr, aaO).

2) Pendlerpauschale:

Nach § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 idF BGBI. I 85/2008 (bzw. BGBI. I Nr. 111/2010 ab 1.1.2011) sind Werbungskosten auch Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen gilt:

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

Lit. 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 die dort angeführten Pauschbeträge berücksichtigt (zB bei einer einfachen Fahrtstrecke über 60 km von 1.7.2008 bis 31.12.2010 1.857,00 € jährlich, ab 1.1.2011 2.016,00 € jährlich).

Lit. c) Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum **überwiegend** die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte **zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke** nicht zumutbar, dann werden an Stelle der Pauschbeträge nach lit. b folgende Pauschbeträge berücksichtigt: Bei einer einfachen Fahrtstrecke über 60 km von 1.7.2008 bis 31.12.2010 3.372,00 € jährlich und ab 1.1.2011 3.672,00 € jährlich.

Der Begriff der "Unzumutbarkeit" im Zusammenhang mit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel ist im Gesetz nicht definiert.

Den Gesetzesmaterialien zu § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG 1988 (621 BlgNR XVII. GP, 75) ist diesbezüglich Folgendes zu entnehmen:

"Unzumutbar sind im Vergleich zu einem Kfz jedenfalls mehr als dreimal so lange Fahrzeiten (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt bzw. bis zum Arbeitsbeginn) mit den Massebeförderungsmitteln als mit dem eigenen Kfz; im Nahbereich von 25 km ist die Benützung des Massenbeförderungsmittels entsprechend den Erfahrungswerten über die durchschnittliche Fahrdauer aber auch dann zumutbar, wenn die Gesamtfahrzeit für die einfache Fahrtstrecke nicht mehr als 90 Minuten beträgt. Kann auf mehr als der halben Strecke ein Massenbeförderungsmittel benützt werden, dann ist die für die Zumutbarkeit maßgebliche Fahrdauer aus der Gesamtfahrzeit (Kfz und Massenbeförderungsmittel) zu errechnen."

Im Falle der Zumutbarkeit der Benützung von Massenbeförderungsmitteln umfasst die Wegzeit die Zeit vom Verlassen der Wohnung bis zum Arbeitsbeginn oder vom Verlassen der Arbeitsstätte bis zur Ankunft in der Wohnung, also Gehzeit oder Anfahrtszeit zur Haltestelle des öffentlichen Verkehrsmittels, Fahrzeit mit dem öffentlichen Verkehrsmittel, Wartezeiten usw. Stehen verschiedene öffentliche Verkehrsmittel zur Verfügung, ist bei Ermittlung der Wegzeit immer von der Benützung des schnellsten öffentlichen Verkehrsmittels (zB Schnellzug statt Regionalzug, Eilzug statt Autobus), bei einer Kombination zwischen Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel von einer optimalen Kombination auszugehen (VwGH 28.10.2008, 2006/15/0319).

Die Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln ist daher auch dann zumutbar, wenn ein Teil der Wegstrecke zB mit dem Kfz zurückgelegt werden muss und diese Wegstrecke kürzer ist als die Hälfte der gesamten Wegstrecke.

Dies gilt sogar, wenn der betroffene Arbeitnehmer über kein eigenes Auto verfügt, weil es nicht auf die tatsächlich genutzte Wegstrecke ankommt, sondern schon aus Gründen der Gleichbehandlung aller Arbeitnehmer auf eine idealtypische Betrachtung abzustellen ist (VwGH 24.4.2014, 2010/15/0156).

Nach dem klaren Wortlaut des § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG 1988 sind die Aufwendungen für täglich zurückgelegte Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit dem

Verkehrsabsetzbetrag und dem Pendlerpauschale abgegolten. Solcherart kommt es auf die konkreten, den Steuerpflichtigen im Einzelfall treffenden Kosten zur Erreichung der Arbeitsstätte nicht an. Dass mit dem Pendlerpauschale auch allfällige Gebühren für park & ride abgegolten sind, hat der VwGH mit Erkenntnis vom 28.11.2008, 2006/15/0319, ausgesprochen.

Von "Unzumutbarkeit" der Benützung von Massenverkehrsmitteln ist somit – abgesehen von einer gegenständlich nicht vorgebrachten körperlichen Behinderung oder einer Krankheit, welche die Benützung eines Massenbeförderungsmittels unzumutbar machen - auszugehen

- a) wenn zumindest auf dem halben Arbeitsweg ein Massenbeförderungsmittel überhaupt nicht oder nicht zur erforderlichen Zeit verkehrt (**Unzumutbarkeit wegen tatsächlicher Unmöglichkeit**; daraus ergibt sich aber auch, dass die Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels auch dann zumutbar ist, wenn ein Teil der Wegstrecke zu Fuß oder mit dem eigenen Kfz zurückgelegt werden muss);
- b) wenn die Wegzeit bei Benützung des Massenbeförderungsmittels hinsichtlich der Dauer nicht zumutbar ist (**Unzumutbarkeit wegen langer Anfahrtszeit**).

Der unbestimmte Rechtsbegriff der (Un)Zumutbarkeit ist in einer typisierenden Betrachtungsweise auszulegen, weil zum Einen auch die Gesetzesmaterialien (621 BlgNR XVII. GP, 75) ausschließlich auf die erforderliche Fahrtdauer als objektivierten Unzumutbarkeitsmaßstab abstellen und zum Anderen die Berücksichtigung individueller Umstände nicht der Intention einer Pauschalregelung entspricht. Individuelle Besonderheiten wie beispielsweise fehlende öffentliche oder teure Parkplätze in der Nähe der Haltestellen öffentlicher Verkehrsmittel sind nicht tatbestandsrelevant im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 und daher unbeachtlich [so etwa UFS 21.9.2010, RV/1039-L/09 (fehlende Parkplätze); UFS 19.7.2013, RV/0314-F/09 (Parkplatzkosten, Fehlen von Dauerparkplätzen); VwGH 24.9.2008, 2006/15/0001 (zusätzliche Parkplatz- oder Garagierungskosten); VwGH 28.11.2008, 2006/15/0319 (Gebühren für park & ride)].

Die Voraussetzungen für das Pendlerpauschale müssen in zeitlicher Hinsicht im Lohnzahlungszeitraum überwiegend vorliegen; für die Zuerkennung des großen Pendlerpauschales ist daher ein **Überwiegen der Unzumutbarkeit** erforderlich.

Im Zusammenhang mit dem großen Pendlerpauschale bemisst sich die Fahrtstrecke nach der vernünftigerweise gewählten, kürzesten Straßenverbindung.

Die Pendlerförderung wurde ab dem Jahr 2013 ausgeweitet (zB anteilige Berücksichtigung des Pendlerpauschales bei Teilzeitbeschäftigten oder die Einführung eines Absetzbetrages in Form des so genannten Pendlereuros gemäß § 33 Abs. 5 Z 4 EStG 1988) und ab dem Jahr 2014 durch Erlassung der Pendlerverordnung abermals geändert.

Entgegen der in Rz 255 LStR für die Beschwerdezeiträume als sachgerecht erachteten Zeitstaffel wurde jüngst sowohl in der Literatur (Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG¹³, § 16 Tz 107) als auch in Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates

(bis 2013) und des Bundesfinanzgerichtes (ab 2014) die überwiegende Meinung vertreten, dass, wenn das Gesetz für die Wegzeit eine Zumutbarkeitsgrenze aufstelle, die Zumutbarkeit für jeden Dienstnehmer gleich auszulegen sei. Ob die Wegzeit zumutbar oder unzumutbar sei, sei nicht von der Entfernung, sondern alleine von der Zeit abhängig und könne nicht für jeden Dienstnehmer neu definiert werden. Dem Gesetz sei daher eine einheitliche Zumutbarkeitsgrenze zu unterstellen. Hielten die Lohnsteuerrichtlinien bis 20 km eine Wegzeit von mehr als 90 Minuten für unzumutbar, dann müsse diese Grenze genauso ab 20, 40 oder mehr Kilometer gelten.

In der Folge wurde in diesen Entscheidungen von einem Richtwert von 90 Minuten je Fahrtrichtung als generelle Zumutbarkeitsobergrenze ausgegangen.

Anzumerken ist, dass die Lohnsteuerrichtlinien mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt keine für das Bundesfinanzgericht beachtliche Rechtsquelle darstellen.

Der VwGH erteilte jedoch dieser Spruchpraxis, die ab Erreichen einer gewissen Fahrdauer eine absolute Unzumutbarkeit der Benützung von Massenbeförderungsmitteln, unabhängig von einem Vergleich mit dem Individualverkehr, annahm, kürzlich eine Absage (VwGH 24.4.2014, 2012/15/0149).

Er verwies in dieser Entscheidung darauf, dass der Begriff der Unzumutbarkeit nicht von der Zumutbarkeit des Pendelns an sich handle, 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 könne. Dies setze grundsätzlich einen Vergleich zwischen den Fahrzeiten im öffentlichen Verkehr und im Individualverkehr voraus. Die Spruchpraxis, die ab Erreichen einer gewissen Fahrzeitzdauer eine absolute Unzumutbarkeit der Benützung von Massenbeförderungsmitteln unabhängig von einem Vergleich mit dem Individualverkehr annehme, entspreche nicht dem Gesetz. Die Notwendigkeit eines Vergleichs zwischen öffentlichem Verkehr und Individualverkehr bestätigten auch die Gesetzesmaterialien. Nach diesen sei der Begriff der Unzumutbarkeit ein relativer ("im Vergleich zu einem Kfz"), wobei die Erläuterungen zudem eine Fahrzeit von 90 Minuten jedenfalls für zumutbar hielten. Diese Zumutbarkeitsvermutung trete zum grundsätzlich gebotenen Vergleich hinzu ("aber auch dann zumutbar, wenn ..."). Keinesfalls ergebe sich daraus jedoch ein "Umkehrschluss", wonach bei insgesamt längerer Fahrzeit die Benützung von Massenbeförderungsmitteln, unabhängig von einem Vergleich mit dem Individualverkehr, von vornherein unzumutbar sei.

In Fällen geringfügiger Differenz der Fahrzeiten mit dem Massenbeförderungsmittel und mit dem Individualverkehr sei nach der eindeutigen gesetzlichen Wertung des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 und seiner vorrangigen Anknüpfung an den öffentlichen Verkehr der Verzicht auf die Benutzung des Individualverkehrs zumutbar.

Im konkreten Fall betrug die Gesamtfahrdauer mit dem Massenbeförderungsmittel 3 Stunden 25 oder 22 Minuten und mit dem Kfz 3 Stunden. Da die Wegzeit mit dem Massenbeförderungsmittel lediglich das 1,2-fache der Wegzeit mit dem Kfz betrug,

erachtete der VwGH die Nichtzuerkennung des großen Pendlerpauschales für gerechtfertigt.

3) Beweiswürdigung:

Gemäß § 138 Abs. 1 BAO haben die Abgabepflichtigen in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anträge zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, genügt die Glaubhaftmachung.

Die Glaubhaftmachung hat den Nachweis der Wahrscheinlichkeit zum Gegenstand und unterliegt den Regeln der freien Beweiswürdigung. Ein Sachverhalt ist glaubhaft gemacht, wenn die Umstände des Einzelfalles dafür sprechen, der vermutete Sachverhalt habe von allen anderen denkbaren Möglichkeiten die größte Wahrscheinlichkeit für sich (Ritz, BAO⁵, § 138 Tz 5 sowie die dort angeführte Judikatur).

Nach dem im Abgabenverfahren vorherrschenden Grundsatz der freien Beweiswürdigung (§ 167 BAO) genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (Ritz, aaO, § 167 Tz 8, mit Hinweisen auf die einschlägige Rechtsprechung).

Nach der Judikatur kann auch ein Sachverhalt als erwiesen gelten, der zwar nicht durch Beweismittel untermauert wird, wohl aber aus der Sicht menschlichen Erfahrungsgutes gegenüber allen anderen Möglichkeiten eines abgabenrechtlich relevanten Geschehnisablaufes die weitaus größere Wahrscheinlichkeit für sich hat. (VwGH 22.12.2004, 2002/15/0142)

Beweislose Behauptungen führen dann nicht zur Glaubhaftmachung, wenn Denkgesetze oder allgemeines menschliches Erfahrungsgut eher gegen den behaupteten Sachverhalt sprechen.

Können Tatsachenfeststellungen nicht getroffen werden, trifft die *Beweislast* diejenige Seite, zu deren Gunsten die entsprechende Tatsache wirken würde: Die Abgabenbehörde hat damit die *Beweislast* für Tatsachen zu tragen, die den Abgabenanspruch begründen, der Abgabepflichtige für Tatsachen, die *Begünstigungen*, Steuerermäßigungen usw. begründen bzw. die den Abgabenanspruch einschränken oder aufheben oder die gesetzliche Vermutung widerlegen (Doralt/Ruppe, Steuerrecht II³ (1996), 238).

Anwendung dieser Rechtslage auf den vorliegenden Sachverhalt

1) Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

Die vom Bf am 28.5.2010 um 8.400,00 € erworbenen Büromöbel wurden laut Übernahmebestätigung vom 10.3.2011 verschenkt, nachdem ihm die Nutzlosigkeit seines Aufwandes auf Grund des Schreibens der E AG vom 30.9.2010 bekannt geworden war.

Wie o.a., kann sich ein Wechsel vom Anlage- zum Umlaufvermögen etwa dadurch ergeben, wenn das Wirtschaftsgut seinem bisherigen Wirkungskreis entzogen wird, um es zum Verkauf herzurichten.

Da dem Bf noch im Laufe des Jahres 2010 bekannt wurde, dass sich seine Auftraggeberin für einen anderen Dienstleister entschieden hatte und er die Büromöbel nicht benötigen würde, waren diese daher als Umlaufvermögen zu qualifizieren und die Gewinnermittlung wie in Punkt 2) des Schreibens vom 7.10.2015 dargestellt vorzunehmen.

Den Beschwerden war daher in diesem Punkt Folge zu geben.

2) Pendlerpauschale:

Uneinigkeit besteht zwischen den Verfahrensparteien darüber, ob dem Bf für 2010 und 2011 für eine unstrittige Wegstrecke von mehr als 60 km das kleine oder das große Pendlerpauschale zusteht.

Vorauszuschicken ist, dass der ins Treffen geführte Pendlerrechner auf die Beschwerdejahre noch nicht anwendbar ist (nach § 5 gilt die Pendlerverordnung erst für Zeiträume nach dem 31.12.2013).

Dem Einwand des Bf, dass die Nichtanwendbarkeit auf Grund unveränderter Verhältnisse unverständlich sei, ist zu entgegnen, dass die am 19.9.2013 im Bundesgesetzblatt (BGBl. II Nr. 276/2013) kundgemachte Pendlerverordnung eine ausdrückliche Regelung zu ihrem Inkrafttreten enthält und demzufolge auch der VwGH in der o.a. Entscheidung vom 24.4.2014 diese Verordnung auf einen vor ihrem Inkrafttreten liegenden Sachverhalt nicht angewendet hat.

Der Bf gab an, dass die Wegstrecke zwischen seinem Wohnsitz und seiner Arbeitsstätte rund 66 km betrage und er für diese Strecke mit dem Kfz, je nach Verkehrslage, rund eine Stunde bis 75 Minuten benötige. Bei Vorlesungsbeginn um 8:00 Uhr verlasse er die Wohnung üblicherweise um 6:30 Uhr. Sei Vorlesungsschluss um 21:00 Uhr, verlasse er kurz danach seinen Arbeitsplatz und sei um etwa 22:30 Uhr wieder zu Hause (Schreiben vom 14.12.2015).

Laut Eingabe vom 23.2.2016 könne er diese Strecke bei optimalen Verhältnissen in 45 Minuten zurücklegen.

„Üblicherweise“ sei um 8:00 Uhr Vorlesungsbeginn gewesen. Der Unterricht für Berufstätige habe um 14:30 Uhr begonnen, Vorlesungsschluss sei – vor allem bei Blockveranstaltungen am Freitag und Samstag - meist 21:00 Uhr gewesen (Schreiben vom 14.12.2015).

Berufsbegleitende Studienlehrgänge habe er vorwiegend donnerstags bis samstags unterrichtet. Der Unterricht habe zwischen 19:00 und 21:00 Uhr, samstags um 17:00 Uhr geendet (Eingabe vom 10.10.2013).

Da der Bf keine Zeitaufzeichnungen führte und seine Arbeitszeiten nicht rekonstruieren konnte, konnten seine überwiegenden Arbeitszeiten in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen (Monaten) nicht festgestellt werden.

Entgegen den Beschwerdeausführungen, wonach wochentags der letzte Zug D um 18:00 Uhr verlasse und samstags kein Zug fahre, verkehrt der letzte Zug von D nach F um 21:18 Uhr. Dieser Zug fährt täglich und erreicht F um 22:08 Uhr (www.oebb.at).

Nach den Recherchen des Finanzamtes (Bl. 61-63/2010 E-Akt) betragen Wegzeit bzw. Wegstrecke bei Benützung des Kfz in eine Richtung rund eine Stunde bzw. 65 km, die Gesamtwegzeit bei Benützung ausschließlich öffentlicher Verkehrsmittel jedenfalls mehr als zwei Stunden.

Diese Rechercheergebnisse des Finanzamtes und die Angaben des Bf zur Fahrtstrecke und Wegzeit decken sich im Wesentlichen mit den unter Verwendung der Routenplaner www.google.at/maps , www.viamichelin.at , www.herold.at und www.oebb.at (Scotty – Tür-zu-Tür-Routenplaner der ÖBB) getätigten Erhebungen der Richterin.

Als Ergebnis des durchgeföhrten Ermittlungsverfahrens und der verfügbaren Unterlagen sieht das Bundesfinanzgericht folgenden Sachverhalt als erwiesen an:

Der Bf hatte in den Beschwerdejahren laut Dienstvertrag an der FH D eine 40-Stunden-Woche, weshalb trotz Fehlens von Zeitaufzeichnungen seinem Vorbringen, entweder von Montag bis Freitag oder von Dienstag bis Samstag in D anwesend gewesen zu sein und damit die Strecke Wohnung – Arbeitsstätte – Wohnung überwiegend in den Lohnzahlungszeiträumen zurückgelegt zu haben, Glauben zu schenken war. Grundsätzlich stand ihm daher das Pendlerpauschale für eine Wegstrecke von mehr als 60 km zu.

Auch war, seinen Angaben folgend, davon auszugehen, dass bei Abhalten von Abendvorlesungen, die um 21:00 Uhr endeten, der letzte Zug um 21:18 Uhr regelmäßig nicht erreicht werden konnte und die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel an diesen Tagen nicht möglich war. Mangels Kenntnis der genauen Arbeitszeiten ergaben sich jedoch keine Anhaltspunkte dafür, dass dies überwiegend in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen der Fall gewesen wäre; dies wurde vom Bf auch nicht behauptet. Demzufolge war die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel an der überwiegenden Anzahl der Arbeitstage grundsätzlich möglich und lag daher eine oa. „Unzumutbarkeit wegen tatsächlicher Unmöglichkeit“ nicht vor.

Zur Ermittlung der Fahrtdauer mit öffentlichen Verkehrsmitteln war nach den Gesetzesmaterialien und der Judikatur nicht ausschließlich auf die Fahrzeit von öffentlichen Verkehrsmitteln abzustellen, sondern vielmehr auf eine optimale Kombination zwischen Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel (zB „park & ride“). Dies gilt auch dann, wenn dadurch die Fahrtstrecke länger wird oder tatsächlich kein Kfz zur Verfügung steht (VwGH 24.4.2014, 2010/15/0156).

Wie dem Bf zur Gegenäußerung zur Kenntnis gebracht, war ihm angesichts der Zugverbindungen zwischen F und D (das sind 45 Bahnkilometer; auf der Homepage der ÖBB wurden die aktuellen Fahrpläne abgefragt, weil solche für die Beschwerdejahre 2010 und 2011 nicht mehr abrufbar waren) die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels auf dem überwiegenden Teil der Fahrtstrecke in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen überwiegend möglich.

Laut dem Routenplaner <https://www.google.at/maps> beträgt die Strecke zwischen der Wohnung des Bf und dem Bahnhof F bei einer Fahrt über die Autobahn 1 rund 27 km. Diese Strecke kann mit dem Kfz in rund 30 Minuten zurückgelegt werden.

Die Zugfahrt zwischen F und D dauert rund 45 Minuten (Abfahrt in F : 6:30 Uhr, Ankunft in D : 7:13 Uhr). Für die restliche Strecke zwischen dem Bahnhof in D und der FH bietet sich eine Busverbindung (Linie 4) an, die bis 18:15 Uhr im 15-Minuten-Takt verkehrt. Die Fahrzeit zwischen Bahnhof und O gasse beträgt 5 Minuten, die restliche Wegstrecke bis zum Arbeitsplatz in der W gasse kann in weiteren rund fünf Minuten zu Fuß bewältigt werden. Der Bus fährt um 7:15 Uhr bzw. 7:30 Uhr vom Bahnhof ab, sodass der Arbeitsplatz (im Falle des Vorlesungsbeginns um 8:00 Uhr) jedenfalls rechtzeitig erreicht werden kann und der Bf um 7:25 Uhr bzw. spätestens um 7:40 Uhr an seinem Arbeitsplatz ist.

Mangels Aufzeichnungen war nicht feststellbar, dass dem Bf die Benützung des letzten Busses in D um 18:15 Uhr überwiegend nicht möglich gewesen wäre. Für die mit Eingabe vom 23.2.2016 begehrte zusätzliche Einrechnung einer Wegzeit von acht Minuten für den Fall, dass der Bf diese Strecke daher zu Fuß zurücklegen müsste, bestand daher Grundlage.

Müsste nämlich der Rückweg von der Arbeitsstätte zum Bahnhof in D (1,4 km, Dauer: 18 Minuten laut www.oebb.at), nach 18:15 Uhr zurückgelegt werden, ergäbe sich eine um acht Minuten längere Wegzeit.

Dem Vorbringen des Bf, dass er die Zeit vor Vorlesungsbeginn noch für ein Frühstück und Vorbereitungen nütze, war dahin gehend Glauben zu schenken, dass er nach Eintreffen an seinem Arbeitsplatz die allenfalls bis Vorlesungsbeginn noch verbleibende Zeit für Vorbereitungsarbeiten nützte.

Wegzeit ist die Zeit vom Verlassen der Wohnung bis zum Arbeitsbeginn bzw. vom Verlassen der Arbeitsstätte bis zur Ankunft in der Wohnung.

Verließ der Bf um 5:50 Uhr seine Wohnung, verblieben ihm rund 10 Minuten für das Parken des Kfz und den Weg zu den Bahngleisen. Seinen Arbeitsplatz erreichte er - siehe oben - um 7:25 oder 7:40 Uhr. Bei optimaler Kombination zwischen Massen- und Individualverkehrsmittel war die Wegzeit daher mit rund 95 bis 110 Minuten zu veranschlagen.

Bei Berechnung der Wegzeit ist von objektiven Verhältnissen auszugehen, weshalb der vom Bf in seiner Eingabe vom 23.2.2016 aufgezeigte Umweg zur Einsparung von Parkplatzgebühren außer Ansatz zu bleiben hatte.

Allfällige Kosten für einen Parkplatz wären, wie oa., ebenso außer Acht zu lassen gewesen.

Verließ der Bf seine Wohnung seinen Angaben zufolge in der Regel um 6:30 Uhr und nützte er die jeweils verbleibende Zeit bis zum Vorlesungsbeginn mit Vorbereitungsarbeiten, so war dies auch im Falle der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel zu unterstellen. Der Arbeitsbeginn war daher bei Benützung sowohl eines Individual- als auch eines Massenverkehrsmittels mit seiner Ankunft an seinem Arbeitsplatz gleichzusetzen und nicht, wie im zur Stellungnahme übermittelten Entwurf, um 8:00 Uhr.

Der angeführten Wegzeit von rund 95 bis 110 Minuten war somit eine Wegzeit von 60 bis 75 Minuten mit dem Kfz gegenüber zu stellen.

Die vom Bf bei Vorliegen optimaler Bedingungen angeführte Wegzeit mit dem Kfz von 45 Minuten war insofern außer Acht zu lassen, als keiner der oa Routenplaner eine derartige Fahrzeit auswies, sondern vielmehr Fahrzeiten, die den ersten Angaben des Bf entsprachen.

Diese Wegzeit ist auch insofern zu relativieren, als der Bf durch die zur Kenntnis übermittelten Sachverhaltsannahmen der Richterin erkannte, dass möglichst kurze Wegzeiten mit dem Kfz und möglichst lange Wegzeiten mit den öffentlichen Verkehrsmitteln seiner Sache dienlich sein würden.

Es entspricht den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass jene Ausführungen, die zu Beginn eines Verfahrens gemacht werden, der Wahrheit näher kommen als spätere (Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO, § 167 E 78 sowie die dort angeführte Judikatur).

Da das überwiegende Arbeitsende in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen ebenfalls nicht eruiert werden konnte, war für die Rückfahrt von vergleichbaren Bedingungen auszugehen.

Bei Kombination von Kfz und öffentlichen Verkehrsmitteln benötigte der Bf im Ergebnis im Vergleich zum Kfz die rund 1,3-fache (95 Minuten im Verhältnis zu 75 Minuten) bis 1,8-fache Zeit (110 Minuten im Verhältnis zu 60 Minuten).

Die Zumutbarkeit bzw. Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel ist nach den Gesetzesmaterialien in zwei Richtungen hin abgegrenzt: Zum einen liegt Unzumutbarkeit jedenfalls dann vor, wenn sich mit Massenbeförderungsmitteln im Vergleich zum Kfz mehr als dreimal so lange Fahrzeiten ergeben, zum anderen wird eine Gesamtfahrzeit für die einfache Fahrtstrecke als jedenfalls zumutbar erachtet, wenn diese nicht mehr als 90 Minuten beträgt.

Im Hinblick darauf, dass der Gesetzgeber für Fahrten des Dienstnehmers zwischen Wohnung und Arbeitsstätte grundsätzlich nicht den Individualverkehr und die Benützung

eines Kfz, sondern die Benützung eines Massenbeförderungsmittels steuerlich berücksichtigt wissen wollte (VwGH 28.10.2008, 2006/15/0319) und im Hinblick auf die zitierte Judikatur des VwGH war die Kombination von öffentlichen Verkehrsmitteln und Kfz als zumutbar anzusehen.

Auch die Heranziehung der Gesetzesmaterialien führte zu keinem anderen Ergebnis, lag doch die bei Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln aufzuwendende Zeit (95 bis 110 Minuten) deutlich näher bei der jedenfalls zumutbaren 90-Minuten-Grenze als bei der jedenfalls unzumutbaren dreifachen Fahrzeit im Vergleich zum Kfz (180 bis 225 Minuten).

Ergänzend ist darauf zu verweisen, dass die Einbeziehung von zehn Minuten in die Wegzeit für das Parken des Kfz und den Weg zu den Bahngleisen als großzügig anzusehen ist, weil nach der Definition der Wegzeit im Falle der Zumutbarkeit (*"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."*; zuletzt im VwGH-Erkenntnis 24.4.2014, 2010/15/0156) durchaus vertretbar wäre, eine Wegzeit vom Verlassen des Pkw bis zum Erreichen der Haltestelle des öffentlichen Verkehrsmittels außer Ansatz zu lassen (vgl. UFS 28.11.2012, RV/0163-K/12) und Wegzeiten nur dann einzurechnen, wenn sich diese auf Grund von Wartezeiten infolge Kombination unterschiedlicher öffentlicher Verkehrsmittel oder durch starre Arbeitszeiten ergeben.

Im Zuge der Einkommensteuerveranlagungen 2010 und 2011 war das kleine Pendlerpauschale für eine Fahrtstrecke von mehr als 60 km zuzuerkennen.

Die Beschwerden waren daher in diesem Punkt abzuweisen.

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 Beweiswürdigung hat im Einzelfall bezogen auf das konkret vorliegende tatsächliche Geschehen bzw. den gegebenen Sachverhalt zu erfolgen. Da die rechtliche Beurteilung im gegenständlichen Fall von der Beweiswürdigung im konkret vorliegenden Einzelfall abhängig war, lag nicht die Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor.

Die gegenständliche Entscheidung weicht auch von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht ab (vgl. die in der Begründung angeführten Entscheidungen).

Da die Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht erfüllt sind, ist eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Linz, am 7. März 2016