

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. W in der Beschwerdesache Bf., Gde X, B-Straße-xx, über die am 24. Februar 2015 elektronisch eingelangte Beschwerde gegen den Bescheid des Finanzamtes Y, Gd Y, L-Straße-yy, vom 16. Februar 2015 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2011 zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 BAO abgeändert.

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

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

## Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz: Bf.) bezog im Streitjahr ganzjährig nichtselbständige Einkünfte aus seiner Tätigkeit als Techniker bei der XYZ GmbH in Ge Z, H-Straße-zz. Sein Wohnsitz befand sich im Beschwerdejahr bis 26. Mai 2011 in GDe B, W-Straße-bb, und ab 26. Mai 2011 in GD K, R-Straße-kk (vgl. entsprechende Abfrage aus dem Zentralen Melderegister).

Mit seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2011 (elektronisch eingelangt am 8.1.2015) begehrte der Bf. ua. unter dem Titel "*Pendlerpauschale - tatsächlich zustehender Jahresbetrag*" einen Pauschbetrag iHv 565,00 € [dazu sei erwähnt, dass im Zuge der Lohnverrechnung von der Arbeitgeberin des Bf. bereits ein Pendlerpauschale iHv 791,00 € berücksichtigt wurde; der geltend gemachte Pauschbetrag stellt wohl die Differenz zum jährlichen Pauschbetrag (sog. kleines Pendlerpauschale) iHv 1.356,00 € gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988 für eine einfache Fahrtstrecke von

40 km bis 60 km dar] sowie Reisekosten (ohne Fahrtkosten Wohnung/Arbeitsstätte und Familienheimfahrten) iHv 1.186,30 € als Werbungskosten.

Nach einem entsprechenden Vorhalteverfahren (vgl. Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 23.1.2015, wonach der Bf. ua. ersucht wurde, die als Werbungskosten beantragten Reisekosten mittels Belege und einer Aufstellung nachzuweisen) erließ das Finanzamt den angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2011 vom 16. Februar 2015; dabei ließ es das geltend gemachte Pendlerpauschale (565,00 €) unberücksichtigt und gewährte Reisekosten iHv 185,50 € als Werbungskosten. Dazu führte die Abgabenbehörde begründend Folgendes aus:

*"Eine beruflich veranlasste Reise gem. § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 liegt unter anderem erst dann vor, wenn sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten mindestens 25 km vom Mittelpunkt der Tätigkeit entfernt. Tagesdiäten bei Dienstreisen unter 25 km konnten daher nicht berücksichtigt werden.*

*Der Pendlerrechner ist erst ab der Veranlagung 2014 anzuwenden. Für Zeiträume davor ist der Pendlerrechner nicht gültig.*

*Kosten für ein Frühstück stehen nur bei Vorliegen einer Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 zu. Ab Begründung eines weiteren Mittelpunktes der Tätigkeit an einem Einsatzort liegt keine Reise mehr vor, weshalb ab dem sechsten Tag die Kosten nicht mehr als Werbungskosten anerkannt werden können. Ebenso konnten die beantragten Differenzwerbungskosten nur für die Anfangsphase von fünf Tagen berücksichtigt werden. Die beantragten Tagesgelder wurden bereits vom Arbeitgeber steuerfrei ausbezahlt. Eine nochmalige Berücksichtigung im Rahmen des Veranlagungsverfahrens ist daher nicht möglich."*

Mit am 24. Februar 2015 elektronisch eingelangtem Anbringen erhob der Bf. gegen diesen Einkommensteuerbescheid 2011 vom 16. Februar 2015 Beschwerde; dabei begehrte er nunmehr unter dem Titel "*Pendlerpauschale - tatsächlich zustehender Jahresbetrag*" einen Pauschbetrag iHv 1.801,33 € sowie Reisekosten iHv (dem Ansatz der Abgabenbehörde folgend) 185,50 € als Werbungskosten. Begründend gab er im Wesentlichen Nachstehendes an:

*"Beschwerde gegen die Aberkennung von Pendlerpauschalen für das Jahr 2011.*

*Abweisende Begründung: der Pendlerrechner ist erst ab der Veranlagung 2014 anzuwenden; habe ich als richtungsweisend zur Kenntnis genommen, ändert jedoch nichts an der Tatsache, dass ich in betreffendem Jahr täglich von meinem Wohnsitz in K zu meinem Arbeitsort in Z in irgendeiner Form gelangen musste. Die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels war aufgrund der Fahrzeiten nicht zumutbar. Meine nunmehrige Berechnung bei Nutzung des eigenen Kfz (einfache Wegstrecke Km 44,0) abzüglich Auslandsaufenthalte im Jahr 2011 ergab einen Anspruch als Jahresbetrag in Höhe von 1.801,33 €. Genannte Auslandsaufenthalte wurden der Finanzbehörde bereits auf das Ersuchen um Ergänzung vom 08.01.2015 ausführlich und vollständig für die Jahre 2011 bis 2013 zur Kenntnis gebracht."*

Nach einem weiteren Vorhalteverfahren (vgl. Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 10.3.2015, wonach der Bf. ua. ersucht wurde, das Arbeitszeiterfassungsprotokoll für 2011 nachzureichen) änderte das Finanzamt mit Beschwerdevereentscheidung gemäß § 262 BAO vom 10. Juni 2015 den angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2011 insofern ab, als es unter dem Titel "*Pendlerpauschale*" - wie bereits von der Arbeitgeberin des Bf. im Zuge der Lohnverrechnung - einen Pauschbetrag iHv 791,00 € (sog. kleines Pendlerpauschale) für den Arbeitsweg vom Wohnort in K, R-Straße-KK, zur Arbeitsstätte für sieben Monate als Werbungskosten anerkannte und gleichzeitig den Werbungskostenabzug hinsichtlich der geltend gemachten Reisekosten versagte. Begründend führte es dazu aus, dass der Arbeitsweg von B, W-Straße-bb zur Arbeitsstätte wegen Zumutbarkeit und der geringen Distanz (unter 20 km) gemäß § 16 Z 6 lit. c EStG 1988 keine Pendlerpauschale begründe. Weiters liege eine Reise iSd § 16 Abs. 1 Z 9 nur vor, wenn kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet werde. Ein solcher bestehe nur für die Anfangsphase von fünf Tagen. Diese Anfangsphase beginne erst nach Ablauf von sechs Kalendermonaten neu zu laufen. Für die Reisen nach XY in der Schweiz bzw. nach YZ in den USA wären daher 196,82 € bzw. 617,10 € anzuerkennen. Da der Arbeitgeber jedoch 1.546,18 € gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 als Reiseaufwandsentschädigung steuerfrei geleistet habe, könnten diese Beträge nicht als Werbungskosten angesetzt werden.

Der Bf. beantragte in weiterer Folge mit Anbringen (FinanzOnline) vom 3. Juli 2015 die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht. Dabei gab er begründend Folgendes an:

**" A) Pendlerpauschale für die Benützung des eigenen Kfz:**

*Als offensichtlich unrichtige Stattgabe meiner Beschwerde wäre die Berücksichtigung (kleine Pendlerpauschale für Benützung öffentl. Verkehrsmittel für 7 Monate) statt richtig für 7 Monate bei Benützung des eigenen Kfz zu werten.*

*Bereits im 1. Antrag zur ANV und gleichfalls im Beschwerdeverfahren wurde der Finanzbehörde die Unzumutbarkeit der Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel anhand eines Ausdrucks (Pendlerrechner des BMF) zur Kenntnis gebracht. In Bezug auf die Unzumutbarkeit verfehlt die Aussage der Finanzbehörde (der Pendlerrechner wäre erst ab der Veranlagung 2014 anzuwenden) völlig die Basis einer Grundlage der Beurteilung. Vielmehr war der Ausdruck des Pendlerrechners ein Indiz dafür, dass die aktuell und als unzumutbare Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel ausgewiesene Verbindung (K - Z - K) damals im Jahr 2011 nicht besser war, sondern richtungsweisend für unzumutbar abzuleiten wäre.*

*Pendlerpauschale somit berechtigter Betrag 7/12 von 2.568,00 € entspricht 1.498,00 €.*

**B) Differenzwerbungskosten bei Auslandstätigkeit:**

*Dem Standpunkt der Finanzbehörde (keine Berücksichtigung von Werbungskosten bei steuerfreien Auslandsbezügen) kann ich nicht zur Gänze entsprechen, da bekanntlich bei einer Veranlagung erhaltene Auslandsbezüge als Progressionsvorbehalt zu den inländischen Bezügen hinzugerechnet werden. Da steuerlich relevant verringern zu Recht*

beantragte Werbungskosten die Höhe und dadurch einen verminderten Betrag für den anzuwendenden Progressionsvorbehalt.

*Richtigstellung: Laut übermittelten Lohnzettel 2011 über erhaltene Auslandsbezüge wurden keine Werbungskosten mit dem Dienstgeber verrechnet und sind daher auch nicht als steuerfreie Bezüge gem. § 26 EStG ausgewiesen. Hingegen auf dem über erhaltene Inlandsbezüge wurden angefallene Reisekosten (gesamtes Bundesgebiet von Österreich) mit dem Dienstgeber verrechnet und somit korrekt als steuerfreie Bezüge ausgewiesen. Zwecks Beantragung nicht verrechneter Reisekosten für Auslandsaufenthalte hat mein Dienstgeber eigens eine Bestätigung über sämtliche meiner getätigten Dienstverrichtungen im Ausland an meine steuerliche Vertretung ausgefertigt. Genannte Bestätigung wurde bei den 1. Anträgen zur ANV als Beilage miteingereicht und somit der Finanzbehörde bereits zur Kenntnis gebracht.*

*Kürzung Betrag für Progressionsbezüge: 1.186,30 €*

*Um weitere Bürokratieauswucherungen vorzubeugen, wäre ich auch dahingehend bereit, einen amtswegig und berichtigten Bescheid durch die Finanzerstbehörde zu erlassen. Hingegen bei einer unterschiedlichen Ansicht der Sachverhalte bzw. erforderliche Einhaltung des Rechtsweges wird um unverzügliche Weiterleitung zur Entscheidung an das hierfür zuständige Finanzgericht gebeten."*

Mit Vorlagebericht vom 29. März 2018 legte das Finanzamt - wie auch dem Bf. mitgeteilt wurde - die im Spruch genannte Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. In diesem Zusammenhang nahm die Abgabenbehörde wie folgt Stellung:

***"Zu den Reisekosten:***

*Der Beschwerdeführer erhält von seinem Arbeitgeber die für den Zeitraum der Auslandstätigkeit zustehenden steuerfreien Bezüge gemäß § 26 EStG erst im Monat nach Abschluss einer Auslandstätigkeit ausbezahlt. Somit sind für das streitgegenständliche Jahr 2011 die Bezüge aus der Auslandstätigkeit für November und Dezember 2011 gemäß § 26 EStG im Jahr 2012 ausbezahlt worden. Diese betrugen im Jahr 2012 laut Lohnzettel 1.229,67 €. Davon entfallen 470,70 € auf die Auslandstätigkeit im November und Dezember 2011. Es stehen somit dem Beschwerdeführer keine weiteren Reisekosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG zu, da diese im Rahmen der steuerfreien Bezüge bereits vom Arbeitgeber an den Beschwerdeführer geleistet wurden.*

***Zum Pendlerpauschale:***

*Es steht nur das kleine Pendlerpauschale zu, da für das Jahr 2011 der Pendlerrechner noch nicht anwendbar ist. Die damals geltenden Bestimmungen sahen vor, dass die Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel unzumutbar ist, sofern die einfache Wegstrecke mehr als 150 Minuten dauert. Dies liegt nicht vor, weshalb das kleine Pendlerpauschale für 7 Monate für eine Entfernung über 40 bis 60 km zusteht. Da das Pendlerpauschale bereits im Lohnzettel erfasst wurde, erfolgte die doppelte Berücksichtigung zu Unrecht und ist daher in der Veranlagung zu streichen.*

*Ergänzend wird dazu hingewiesen, dass davon ausgegangen wird, dass sich der Beschwerdeführer des Winkelschreibers GS bedient.*

*Es wird daher beantragt die Beschwerde als unbegründet abzuweisen."*

Nach entsprechender Vorhaltung durch das Finanzgericht (E-Mail vom 9.4.2018) ergänzte die Abgabenbehörde mit Anbringen vom 1. bzw. 2. Mai 2018 ihren Vorlagebericht und legte weitere Unterlagen (Gehaltskonto 2011, Arbeitszeitrachweise für 2010 und 2011, Reisespesenabrechnung 2011, E-Mail der Arbeitgeberin des Bf. vom 2.5.2018 betreffend Lohnverrechnung, Landbusfahrpläne betreffend die Linien a,b,c,d) vor.

### **Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat über die Beschwerde erwogen:**

#### **Pendlerpauschale:**

Uneinigkeit besteht diesbezüglich darüber, ob im Hinblick auf die Fahrtstrecke "*Wohnung in GD K, R-Straße-kk - Arbeitsstätte und retour*" - wie das Finanzamt glaubt - das sog. kleine Pendlerpauschale nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 für eine einfache Fahrtstrecke bei mindestens 40 km bis 60 km oder - wie der Bf. meint - das sog. große Pendlerpauschale nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. d EStG 1988 für eine einfache Fahrtstrecke bei mehr als 40 km bis 60 km als Werbungskosten zu berücksichtigen ist. Im Konkreten bestand damit Streit darüber, ob diesen Arbeitsweg betreffend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar war oder nicht.

Im Hinblick auf die Fahrtstrecke "*Wohnung in GDe B, W-Straße-bb - Arbeitsstätte und retour*" gehen beide Parteien des finanzgerichtlichen Verfahrens unstrittig davon aus, dass dem Bf. bezüglich dieses Arbeitsweges kein Pendlerpauschale zusteht. Das Finanzgericht schließt sich dieser Einschätzung - nach entsprechender Überprüfung - an.

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Nach Z 6 dieser Gesetzesstelle (idF BGBl. I Nr. 111/2010) zählen zu den Werbungskosten die Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte.

Intention des Gesetzgebers des EStG 1988 war es, durch Neuregelung der Absetzbarkeit von Kosten für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte den bis dahin steuerlich begünstigten, aus umweltpolitischer Sicht aber unerwünschten Individualverkehr einzudämmen und die Bevölkerung zum Umsteigen auf öffentliche Verkehrsmittel zu bewegen (VwGH 16.7.1996, 96/14/0002, 0003). Vor diesem Hintergrund wurde § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 geschaffen und ist diese Bestimmung daher so zu verstehen und auszulegen.

Nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. a EStG 1988 sind die Kosten der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Arbeitsweg) 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 grundsätzlich **überwiegend** (dh. an mehr als der Hälfte der Arbeitstage im Lohnzahlungszeitraum) gegeben sein.

Beträgt die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mindestens 20 km und ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, dann sind die in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c iVm § 124b Z 182 EStG 1988 genannten Pauschbeträge zu berücksichtigen. Danach beträgt das sog. kleine Pendlerpauschale:

Entfernung	Pauschbeträge		
	jährlich	monatlich	täglich
bei mindestens 20 km bis 40 km	696,00 €	58,00 €	1,93 €
bei mehr als 40 km bis 60 km	1.356,00 €	113,00 €	3,77 €
bei mehr als 60 km	2.016,00 €	168,00 €	5,60 €

Ist dem Arbeitnehmer die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte **zumindest hinsichtlich der halben Entfernung nicht zumutbar**, dann werden gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. d iVm § 124b Z 182 EStG 1988 an Stelle der Pauschbeträge nach lit. c leg. cit. folgende Pauschbeträge (sog. großes Pendlerpauschale) berücksichtigt:

Entfernung	Pauschbeträge		
	jährlich	monatlich	täglich
bei mindestens 2 km bis 20 km	372,00 €	31,00 €	1,03 €
bei mehr als 20 km bis 40 km	1.476,00 €	123,00 €	4,10 €
bei mehr als 40 km bis 60 km	2.568,00 €	214,00 €	7,13 €
bei mehr als 60 km	3.672,00 €	306,00 €	10,20 €

Was den Begriff "Zumutbarkeit" betrifft war das **Beschwerdejahr betreffend** von folgenden Überlegungen auszugehen:

Was unter dem Begriff der *"Zumutbarkeit"* iSd lit. c des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 zu verstehen ist, ist dem Gesetz nicht zu entnehmen. *"Unzumutbarkeit"* ist jedenfalls (auch und vor allem) anzunehmen, wenn Massenbeförderungsmittel für die Fahrten von der Wohnung zur Arbeitsstätte entweder gar nicht oder nicht zu den erforderlichen Zeiten zur Verfügung stehen (Unzumutbarkeit wegen tatsächlicher Unmöglichkeit, vgl. VwGH 28.10.2008, 2006/15/0319). Die Unzumutbarkeit kann sich außerdem auch aus einer Behinderung ergeben.

Ist die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte solcherart möglich, ist nach den amtlichen Erläuterungen zu § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 (621 BlgNR XVII. GP, 75) die Frage der Zumutbarkeit auf Grund der Fahrtzeiten zu prüfen. Unzumutbar sind nach den Gesetzesmaterialien jedenfalls im Vergleich zu einem Kfz mehr als drei Mal so lange Fahrtzeiten (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt bzw. bis zum Arbeitsbeginn) mit dem Massenbeförderungsmittel als mit dem eigenen Kfz; im Nahbereich von 25 km ist die Benützung des Massenbeförderungsmittels entsprechend den Erfahrungswerten über die durchschnittliche Fahrtdauer aber auch dann zumutbar, wenn die Gesamtfahrtzeit 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 Fahrtdauer aus der Gesamtfahrtzeit (Kfz und Massenbeförderungsmittel) zu errechnen.

Die Benützung von Massenverkehrsmitteln ist demnach auch dann unzumutbar, wenn die Fahrt mit diesen einerseits im Nahbereich 90 Minuten überschreitet und andererseits die Fahrt mit den Massenverkehrsmitteln mehr als drei Mal so lang dauert wie mit dem Pkw (vgl. VwGH 24.9.2008, 2006/15/0001; VwGH 28.10.2008, 2006/15/0319; UFS 12.12.2011, RV/0406-F/11, mit zahlreichen Verweisen).

Darüber hinaus hat der Unabhängige Finanzsenat in mehreren Entscheidungen die Auffassung vertreten, dass eine Wegzeit von 90 Minuten in eine Richtung, unabhängig von der Wegstrecke, allgemein als Zumutbarkeitsgrenze anzunehmen sei (vgl. ua mit ausführlicher Begründung zB UFS 11.05.2007, RV/0258-F/07; UFS 23.12.2008, RV/0031-G/08; UFS 24.04.2009, RV/0090 F/09; UFS 14.4.2010, RV/0311-G/08; UFS 24.6.2010, RV/1060-W/10; UFS 19.04.2012, RV/0503-F/10; siehe dazu auch VwGH 28.10.2008, 2006/15/0319; sowie Doralt, EStG<sup>13</sup>, § 16 Tz 107; Wanke, *"Großes"* Pendlerpauschale, wenn die Fahrt mit Massenverkehrsmitteln mehr als drei Mal so lang wie die Fahrt mit dem Pkw dauert, in: UFS aktuell 2006, Seiten 306 ff; Ryda/Langheinrich, Behandlung der Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sowie zwischen einem an der Arbeitsstätte begründeten Wohn- und dem Familienwohnsitz, FJ 2006, Seiten 271 ff).

In diesem Sinne wurde auch die von der Verwaltungspraxis bisher angewandte entfernungsabhängige Zeitstafel (danach wurde bei einer Fahrtstrecke von unter 20 km eine Zeitdauer von 1,5 Stunden, für eine Fahrtstrecke von 20 bis 40 km eine Zeitdauer von 2 Stunden und bei einer Fahrtstrecke von mehr als 40 km eine Zeitdauer von 2,5 Stunden

als Grenze erachtet) wie folgt abgeändert (vgl. LStR 2002, Rz 255, Unzumutbarkeit wegen langer Anfahrtszeit):

- Die Benützung des Massenbeförderungsmittels ist jedenfalls zumutbar, wenn die Wegzeit für die einfache Wegstrecke mit dem Massenbeförderungsmittel nicht mehr als 90 Minuten beträgt.
- Die Benützung des Massenbeförderungsmittels ist jedenfalls unzumutbar, wenn die Wegzeit für die einfache Wegstrecke mit dem Massenbeförderungsmittel mehr als 2,5 Stunden beträgt.
- Beträgt die Wegzeit für die einfache Wegstrecke mit dem Massenbeförderungsmittel mehr als 90 Minuten aber nicht mehr als 2,5 Stunden, ist die Benützung des Massenbeförderungsmittels zumutbar, wenn die Wegzeit für die einfache Wegstrecke mit dem Massenbeförderungsmittel höchstens dreimal so lange dauert als die Fahrtzeit mit dem Kfz (vgl. dazu auch Bernold/Mertens, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2012, Seiten 184 und 242 f).

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

Ist die Wegzeit bei der Hin- oder Rückfahrt unterschiedlich lang, dann gilt die längere Wegzeit. Die Wegzeit umfasst 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, Fahrtzeit mit dem öffentlichen Verkehrsmittel, Wartezeiten (bei Anschlüssen) usw. Stehen verschiedene öffentliche Verkehrsmittel zur Verfügung, ist bei Ermittlung der Wegzeit immer von der Benützung des schnellsten öffentlichen Verkehrsmittels (zB Schnellzug statt Regionalzug, Eilzug statt Autobus) auszugehen. Darüber hinaus ist eine optimale Kombination von Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel (zB Park and Ride) zu unterstellen (siehe dazu auch weiter unten). Im Falle des Bestehens einer gleitenden Arbeitszeit berechnet sich die Wegstrecke nach der optimal möglichen Anpassung von Arbeitsbeginn und Arbeitsende an die Ankunfts- bzw. Abfahrtszeit des Verkehrsmittels; dementsprechend bleiben damit zB Wartezeiten zwischen der Ankunft bei der Arbeitsstätte und dem Arbeitsbeginn unberücksichtigt. Liegen Wohnort und Arbeitsstätte innerhalb eines Verkehrsverbundes, wird Unzumutbarkeit infolge langer Reisedauer im Allgemeinen nicht gegeben sein [vgl. Bernold/Mertens, a.a.O., Seiten 184 und 240 ff; Schuch, Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Pendler-Pauschale), in: ÖStZ 1988, Seiten 316 ff].

Die Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels ist im Übrigen auch dann zumutbar, wenn man einen Teil der Wegstrecke zB mit einem eigenen Fahrzeug zurücklegen muss. Nur wenn dieser Anfahrtsweg (zB mit dem Pkw oder dem Fahrrad) mehr als die Hälfte der Gesamtfahrtstrecke beträgt, ist die Benützung eines öffentlichen

Verkehrsmittels unzumutbar. Einer derartigen Aufteilung der einfachen Fahrtstrecke in Verwendung öffentlicher Verkehrsmittel und privater Verkehrsmittel ist daher vor dem Hintergrund des Gesetzeswortlautes "*der halben Fahrtstrecke*" nicht entgegen zu treten; die Unterstellung einer optimalen Kombination von Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel entspricht damit durchaus der Anordnung des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 [vgl. Doralt, EStG<sup>13</sup>, § 16 Tzen 108 ff; Bernold/Mertens, a.a.O., Frage 16/12 zu § 16 EStG 1988; Lohnsteuerrichtlinien (LStR) 2002, Rz 257; zur Kombination eines privaten Verkehrsmittels mit Massenbeförderungsmitteln siehe auch VwGH 24.9.2008, 2006/15/0001; VwGH 28.10.2008, 2006/15/0319].

Unter Zugrundelegung dieser Überlegungen ist im gegenständlichen Fall für die Zurücklegung der Wegstrecke zwischen der Wohnung des Bf. ( GD K, R-Straße-kk ) und der Bushaltestelle KH eine Fahrt mit dem Privat-Fahrzeug (per Pkw: Entfernung: ca. 1,2 km, ca. 3 min; per Fahrrad: ca. 9 min), weiters eine Busfahrt mit dem Landbus (LinieD) von der Haltestelle KH nach PE (ca. 23 km; 43 min), die Nutzung des Landbusses (LinieC) von PE nach ZD (ca. 17 km; 25 min), eine weitere Fahrt mit dem Landbus (LinieB) von ZD nach ZW (ca. 2,8 km, 4 min) sowie ein Fußweg von der Bushaltestelle ZW zur Arbeitsstätte ( Ge Z, H-Straße-zz ; ca. 260 m, ca. 4 min) zu unterstellen. Alternativ kann die Wegstrecke auch unter Nutzung der LandbuslinienD,B mit Umsteigen in BB bewältigt werden. Der Rückweg stellt sich im Übrigen ähnlich dar.

Bezogen auf die Arbeitszeiten des Bf. im Beschwerdejahr [lt. vorgelegten Arbeitszeitznachweisen seiner Arbeitgeberin begann der Bf. in den fraglichen Beschwerdemonaten seine Arbeit überwiegend zwischen 7.50 Uhr und 9.00 Uhr und endete diese überwiegend zwischen 16.45 Uhr und 18.00 Uhr; der Bf. hatte gleitende Arbeitszeit - es bestand somit die Möglichkeit Arbeitsbeginn und Arbeitsende an die Ankunfts- bzw. Abfahrtszeit des Verkehrsmittels anzupassen) war im konkreten Fall daher von folgendem Arbeitsweg des Bf. (Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung) bzw. beispielhaft von folgenden Abfahrts- und Ankunftszeiten (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt) auszugehen [vgl. die Kursbücher des Verkehrsverbundes Vorarlberg, Fahrplan 11 (gültig vom 12. Dezember 2010 bis 10. Dezember 2011) sowie Fahrplan 12 (gültig vom 11. Dezember 2011 bis 8. Dezember 2012)]:

**Hinfahrt: zB**

- *Privat-Fahrzeug Wohnung in K ab ca. 6.06 Uhr/KH an ca. 6.09 Uhr, Park- bzw. Umsteigezeit ca. 5 Minuten, Landbus (LinieD) KH ab 6.14 Uhr/PE an 6.57 Uhr, Übergang, Weiterfahrt mit dem Landbus (LinieC) PE ab 6.57 Uhr/ZD an 7.22 Uhr, Übergang, Landbus (LinieB) ZD ab 7.22 Uhr/ZW an 7.26 Uhr, Fußweg (ca. 4 min) ab ZW zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte an 7.30 Uhr;*
- *Privat-Fahrzeug Wohnung in K ab ca. 6.16 Uhr/KH an ca. 6.19 Uhr, Park- bzw. Umsteigezeit ca. 5 Minuten, Landbus (LinieD) KH ab 6.24 Uhr/BB an 7.12 Uhr, Übergang bzw. Wartezeit, Weiterfahrt mit dem Landbus (LinieB) BB ab 7.35 Uhr/ZW an 7.56 Uhr, Fußweg (ca. 4 min) ab ZW zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte an 8.00 Uhr.*

### **Rückfahrt : zB**

- *Fußweg (ca. 4 min) Arbeitsstätte zur Bushaltestelle ZW ab 16.55 Uhr, Wartezeit bis 17.01 Uhr, Landbus (LinieB) ZW ab 17.01 Uhr/BB an 17.23 Uhr, Übergang bzw. Wartezeit, Weiterfahrt mit Landbus (LinieD) BB ab 17.33 Uhr/KH an 18.39 Uhr, Umsteigezeit auf Privatfahrzeug ca. 5 Minuten, Privat-Fahrzeug KH ab 18.44 Uhr/Wohnung an 18.47 Uhr;*
- *Fußweg (ca. 4 min) Arbeitsstätte zur Bushaltestelle ZW ab 17.25 Uhr, Wartezeit bis 17.31 Uhr, Landbus (LinieB) ZW ab 17.31 Uhr/ZD an 17.35 Uhr, Übergang, Weiterfahrt mit Landbus (LinieC) ZD ab 17.35 Uhr/PE an 18.01 Uhr, Übergang, Weiterfahrt mit dem Landbus (LinieD) PE ab 18.02 Uhr/KH an 18.39 Uhr, Umsteigezeit auf Privatfahrzeug ca. 5 Minuten, Privat-Fahrzeug KH ab 18.44 Uhr/Wohnung an 18.47 Uhr.*

Angesichts dieser Verkehrsverbindungen gelangte das Bundesfinanzgericht zur Überzeugung, dass dem Bf. im streitgegenständlichen Zeitraum - gerade auch unter Berücksichtigung seiner gleitenden Arbeitszeit - überwiegend (an mehr als der Hälfte seiner Arbeitstage) auf weit mehr als dem halben Arbeitsweg zur erforderlichen Zeit ein öffentliches Verkehrsmittel zur Verfügung stand und damit im konkreten Fall Unzumutbarkeit der Benützung von Massenverkehrsmitteln wegen tatsächlicher Unmöglichkeit nicht vorliegt.

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

Abschließend sei an dieser Stelle nochmals darauf hingewiesen, dass der Gesetzgeber des EStG 1988 grundsätzlich für Fahrten des Dienstnehmers zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nicht den Individualverkehr und die Benützung eines Kfz, sondern die Benützung eines Massenbeförderungsmittels steuerlich berücksichtigt wissen will.

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

Bezogen auf die oben dargestellten amtlichen Erläuterungen wie auch auf die der einheitlichen Verwaltungsübung dienende Verwaltungspraxis kann im konkreten Fall - entsprechend der obigen Darstellung des Arbeitsweges des Bf. bzw. der oben angegebenen Abfahrts- und Ankunftszeiten (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt) - nicht von einer auf Grund langer Wegzeit verwirklichten "*Unzumutbarkeit*" der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel ausgegangen werden, zumal die (einfache) Wegzeit bei kombinierter Benützung privater und öffentlicher Verkehrsmittel jedenfalls nicht mehr als 2,5 Stunden beträgt und nicht mehr als drei Mal so lang ist wie jene mit dem Pkw [mittels Routenplaner "ViaMichelin" (empfohlene Strecke) ermittelt sich als maßgebliche Vergleichsgröße eine (einfache) Fahrtdauer mit dem Pkw von 46 Minuten].

Angesichts dieser Ausführungen kann im Beschwerdefall auch im Hinblick auf den Arbeitsweg von der Wohnung in K zur Arbeitsstätte in Z und retour von der Erfüllung des Tatbestandes "*Unzumutbarkeit*", den der Gesetzgeber für die Zuerkennung des "großen"

Pendlerpauschales voraussetzt, keine Rede sein. Der Vorgehensweise des Finanzamtes in der Beschwerdeentscheidung vom 10. Juni 2015, nämlich der Berücksichtigung des sog. kleinen Pendlerpauschales nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988 für eine einfache Fahrtstrecke von 40 bis 60 km [nachdem von der Zumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels auszugehen war, wurden die Wegstrecken anhand der oben angegebenen Tarifkilometer zuzüglich Anfahrts- oder Gehwege zu den jeweiligen Ein- und Ausstiegsstellen nach Aufrundung (vgl. Bernold/Mertens, a.a.O., Frage 16/22 zu § 16 EStG 1988) bemessen; dabei ergab sich eine einfache Fahrtstrecke von ca. 45 km] war daher zuzustimmen; der Höhe nach war der in der Beschwerdeentscheidung berücksichtigte Pauschbetrag iHv 791,00 € (113,00 € x 7 Monate) insofern zu reduzieren, als für November 2011 auf Grund der Auslandstätigkeit des Bf. vom 31. Oktober 2011 bis 22. November 2011 in den USA (in diesem Lohnzahlungszeitraum hat der Bf. den in Rede stehenden Arbeitsweg eben nicht überwiegend zurückgelegt) kein Pendlerpauschale zu berücksichtigen und sohin im Beschwerdejahr ein Pauschbetrag iHv **678,00 €** (113,00 € x 6 Monate) anzuerkennen war.

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2011 war daher - gerade auch im Sinne einer gleichmäßigen Besteuerung aller Steuerpflichtigen - entsprechend abzuändern.

### **Differenzwerbungskosten bei Auslandstätigkeit:**

Nach der Aktenlage hat der Bf. im Beschwerdejahr Bezüge für eine im Jahr 2010 (konkret für den Zeitraum vom 1.12. bis 10.12.2010) geleistete Auslandstätigkeit (TK, Tschechien) im Betrage von (brutto) 1.919,16 € erhalten (vgl. diesbezügliche E-Mail der Arbeitgeberin des Bf., wonach sämtliche Zulagen, Überstunden, etc. immer monatsverschoben abgerechnet würden, daher auch die Auslandsbezüge monatsverschoben im System und daher auch die 10 Tage Auslandstätigkeit von 12/2010 auf dem Lohnkonto im Jänner 2011 enthalten seien; siehe dazu auch das Gehaltskonto 2011 sowie den diesbezüglichen Lohnzettel).

Unstrittig wurden diese Bezüge für die genannte Auslandstätigkeit (1.546,18 €) im Beschwerdejahr zur Gänze steuerfrei behandelt und bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen des Bf. im Wege des Progressionsvorbehaltes berücksichtigt.

Soweit sich der Bf. nun darin als beschwert erachtet, als im Hinblick auf die erhaltenen begünstigten Auslandsbezüge keine Reisekosten mit seiner Arbeitgeberin verrechnet worden seien, deshalb im diesbezüglichen (Auslandsbezugs)Lohnzettel auch keine steuerfreien § 26-Bezüge enthalten seien und daher Auslandsdienstreisen betreffende Reisekosten zu berücksichtigen seien (dh. die bei der Ermittlung des anzuwendenden Steuersatzes mitzuberechnenden steuerbefreiten Auslandseinkünfte iHv 1.546,18 € wären entsprechend zu reduzieren; lt. Vorlageantrag: "*Kürzung Betrag für Progressionsbezüge: Euro 1.186,30*"), ist darauf zu verweisen, dass der Bf. im Beschwerdejahr keine begünstigte Auslandstätigkeit leistete (gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 sind Einkünfte von der Einkommensteuer befreit, die Arbeitnehmer

inländischer Betriebe für eine begünstigte Auslandstätigkeit beziehen, wenn die Auslandstätigkeit jeweils *ununterbrochen über den Zeitraum von einem Monat* hinausgeht; lt. vorgelegter Bestätigung der Arbeitgeberin vom 25.11.2013 gingen die Auslandstätigkeiten des Bf. im Jahr 2011 nicht ununterbrochen über einen Monat hinaus), mit welcher entsprechende Aufwendungen oder Ausgaben in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen könnten; weiters war zu berücksichtigen, dass die Anwendung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 bewirkt, dass mit der steuerfreien Auszahlung der laufenden Bezüge eine Geltendmachung von bestimmten iZm der Auslandstätigkeit stehenden Werbungskosten [Reisekosten (Fahrtaufwendungen, Tages- und Nächtigungsgelder nach § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988) sowie Aufwendungen für Familienheimfahrten und doppelte Haushaltsführung] im Rahmen der Veranlagung ausgeschlossen ist (vgl. dazu § 3 Abs. 1 Z 10 letzter EStG 1988). Für Aufwendungen oder Ausgaben, die mit steuerfreien Einnahmen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, gilt außerdem das Abzugsverbot des § 20 Abs. 2 EStG 1988.

Im Übrigen hat die genannte Arbeitgeberin dem Bf. für seine Auslandstätigkeiten, sowohl für jene im Jahr 2010 als auch für jene im Jahr 2011, sehr wohl die nach § 26 Z 4 EStG 1988 höchst zulässigen Taggelder gewährt (vgl. dazu die entsprechenden Auflistungen der Arbeitgeberin des Bf. betreffend Reisekostenersätze 2010 und 2011 sowie das Gehaltskonto 2011) und können daher auch keine entsprechenden Differenzbeträge als Werbungskosten Berücksichtigung finden (vollständigkeitshalber sei an dieser Stelle erwähnt, dass ein Differenzbetrag auch nur dann geltend gemacht werden könnte, wenn gleichzeitig eine Reise iSd § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 vorläge).

Auf Grund dieser Überlegungen war dem diesbezüglichen Begehren daher ein Erfolg zu versagen.

### **Zulässigkeit der Revision:**

Gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts die ordentliche 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 uneinheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Beschwerdefall lagen keine Rechtsfragen vor, denen grundsätzliche Bedeutung zukam. Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen beschränkten sich einerseits auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen VwGH-Rechtsprechung beantwortet wurden bzw. auf solche, welche im Gesetz bzw. in der genannten Verordnung eindeutig gelöst sind, dass nur eine Möglichkeit der Auslegung ernstlich in Betracht zu ziehen war und daran keine Zweifel bestand. Andererseits hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab.

Gesamthaft war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 17. Mai 2018