

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin RI in der Beschwerdesache Bf, Adr.1, über die Beschwerde vom 26.10.2014 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs vom 20.10.2014 zu StNr. 0**/0*** - FA 15, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2013 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der in dem angefochtenen Einkommensteuerbescheid angeführten Abgabe betragen:

	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2013	Einkommen	€ 20.831,11	Einkommensteuer	€ 3.321,70
			anrechenbare Lohnsteuer	- € 3.397,05
			Rundung gem.§ 39 Abs.3 EStG 1988	€ 0,35
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)				- € 75,00

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

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

Entscheidungsgründe

I.) Verfahrensverlauf

Im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung 2013 beantragte die Beschwerdeführerin (abgekürzt: Bf.) die Berücksichtigung eines Pendlerpauschales (PP) iHv. € 2.568 („großes“ PP für Wegstrecke über 40 km bis 60 km) und eines Pendlereuros (P€) iHv. € 84.

In einem Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom **02.09.2014** wurde die Bf. um Bekanntgabe des entsprechenden Sachverhaltes gebeten. Mit Beantwortung des Ergänzungsersuchens gab die Bf. im Wesentlichen bekannt, dass die Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln aufgrund des Umstandes, dass zu den überwiegenden Zeiten keine öffentlichen Verkehrsmittel zur Verfügung stünden bzw. der Zeitbedarf für den Arbeitsweg mehr als 3-mal so hoch sei wie die Fahrt mit dem PKW, nicht zumutbar sei. Eine Berechnung bzw. geeignete Beweismittel legte die Bf. nicht vor.

Das Finanzamt berücksichtigte daraufhin im **Einkommensteuerbescheid 2013**, datiert mit **20.10.2014**, nur das „kleine“ Pendlerpauschale für Wegstrecken von mehr als 40 km bis 60 km (€ 1.356) und den Pendlereuro in Höhe von € 106. Der Einkommensteuerbescheid 2013 führte zu einer Gutschrift in Höhe von € 69,00.

In der gegen den Bescheid eingebrachten **Beschwerde vom 26.10.2014** führte die Bf. aus, dass die Begründung des Finanzamtes nicht richtig sei, aufgrund der wechselnden Arbeitszeiten die Fahrzeit mit den öffentlichen Verkehrsmitteln mehr als 90 Minuten betrage und somit mehr als 3-mal so lange dauere wie mit dem PKW. Diesbezügliche Beweismittel wurden wieder nicht vorgelegt.

Die Beschwerde wurde am 22.12.2014 mit Beschwerdevorentscheidung als unbegründet abgewiesen.

Im am **11.01.2015** fristgerecht eingebrachten **Vorlageantrag** wurde seitens der Bf. wiederholt begründend ausgeführt, dass der Zeitbedarf bei Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln mehr als 3-mal so hoch sei wie bei der Fahrt mit dem PKW.

In Beantwortung eines weiteren Ergänzungsersuchens hat die Bf. mit **Schreiben vom 15.02.2015** die genauen wöchentlich wechselnden Arbeitszeiten bekannt gegeben und ausgeführt, dass das Ergebnis des Pendlerrechners nicht als Grundlage für die Berechnung des PP für das Jahr 2013 herangezogen werden könne, da dieser erst ab 2014 gültig und eine rückwirkende Abfrage für das Jahr 2013 gar nicht möglich sei. Außerdem könnte das Finanzamt nur deshalb zu einem falschen Ergebnis gelangt sein, weil eine falsche Dienstortadresse eingegeben wurde.

Im Vorlagebericht der belangten Behörde vom **11.05.2015** wird unter Hinweis auf bestehende, **zumutbare** Verkehrsverbindungen die Abweisung der Beschwerde beantragt. Die belangte Behörde legte Bildschirmprints des Pendlerrechners

mit unterschiedlichen Arbeitszeiten und einen Nachweis über die Fahrzeit mit dem PKW (Google Maps Routenplaner) vor.

II.) Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin (Bf.) ist in Adr.1 wohnhaft und in Adr.2 als EDV-Anwendungsberaterin nichtselbständig tätig. Strittig ist die Höhe des zu berücksichtigenden Pendlerpauschales.

Die Arbeitszeiten der Bf. variierten 2013 wochenweise - beginnend zwischen ca. 7:00 bis 11:00 Uhr und endend zwischen ca. 15:00 bis 19:00 Uhr:

	Woche 1	Woche 3
Montag	7:00 Uhr – 16:00 Uhr	8:00 Uhr – 17:00 Uhr
Dienstag	7:00 Uhr – 15:00 Uhr	8:00 Uhr – 16:00 Uhr
Mittwoch	7:00 Uhr – 15:00 Uhr	8:00 Uhr – 16:00 Uhr
Donnerstag	7:00 Uhr – 15:00 Uhr	8:00 Uhr – 16:00 Uhr
Freitag	7:00 Uhr – 15:00 Uhr	8:00 Uhr – 16:00 Uhr

	Woche 2	Woche 4
Montag	10:00 Uhr – 19:00 Uhr	9:00 Uhr – 18:00 Uhr
Dienstag	11:00 Uhr – 19:00 Uhr	10:00 Uhr – 18:00 Uhr
Mittwoch	11:00 Uhr – 19:00 Uhr	10:00 Uhr – 18:00 Uhr
Donnerstag	11:00 Uhr – 19:00 Uhr	10:00 Uhr – 18:00 Uhr
Freitag	11:00 Uhr – 19:00 Uhr	10:00 Uhr – 18:00 Uhr

Und je einen Samstag im Monat von 7:00 bis 12:30 Uhr.

Die Entfernung zwischen dem Wohnort und der Arbeitsstätte der Bf. beträgt laut den Ausdrucken des Pendlerrechners im Jahr 2015 beispielhaft für 2013 ca. 56 km. Für die Zurücklegung des Arbeitsweges der Bf. standen ihr ua folgende öffentliche Verkehrsmittel zur Verfügung und es ergeben sich aus deren Benützung im Jahr 2013 folgende Wegzeiten:

Wohnung-Arbeitsstätte:

Arbeitsbeginn 07:00 Uhr

Von A (Adr.1*) nach B (Adr.3) (Fahrtstrecke PKW): Fahrtdauer 19 min; Zug B (Zug von Adr.3 Bhf) nach C (Adr.2* Hbf): Fahrtdauer 30 Minuten; Umstieg + Wartezeit: 8 Minuten;

Regionalbus C nach D: Fahrdauer 9 Minuten; Stadtbus von D nach E: Fahrdauer 2 Minuten; Gehweg von E zur Arbeitsstätte: Dauer 19 Minuten; Wartezeit bis Arbeitsbeginn: 14 Minuten

Gesamtzeit: 110 Minuten; Kilometer: 56

Arbeitsbeginn 08:00 Uhr

Von A nach B (Fahrtstrecke PKW): Fahrdauer 19 min; Zug B nach C: Abfahrt
Fahrdauer: 32 Minuten; Umstieg + Wartezeit: 4 Minuten; Stadtbus von C nach D:
Fahrdauer 17 Minuten; Gehweg von D zur Arbeitsstätte: 19 Minuten; Wartezeit bis
Arbeitsbeginn: 14 Minuten

Gesamtzeit: 113 Minuten; Kilometer: 57

Arbeitsbeginn 09:00 Uhr

Von A nach B (Fahrtstrecke PKW): Fahrdauer 19 min; Umstieg + Wartezeit: 8 Minuten;
Zug B nach C: Fahrdauer 28 Minuten; Umstieg + Wartezeit: 5 Minuten; Stadtbus von C
nach D: Fahrdauer 15 Minuten; Gehweg von D zur Arbeitsstätte: 19 Minuten; Wartezeit
bis Arbeitsbeginn: 21 Minuten

Gesamtzeit: 115 Minuten; Kilometer: 56

Arbeitsbeginn 11:00 Uhr

Von A nach B (Fahrtstrecke PKW): Fahrdauer 19 min; Umstieg + Wartezeit: 8 Minuten;
Zug B nach C: Fahrdauer 28 Minuten; Umstieg + Wartezeit: 5 Minuten; Stadtbus von C
nach D: Fahrdauer 15 Minuten; Gehweg von D zur Arbeitsstätte: 19 Minuten; Wartezeit
bis Arbeitsbeginn: 21 Minuten

Gesamtzeit: 115 Minuten; Kilometer: 56

Arbeitsende 15:00 Uhr

Von A nach B (Gehweg): Dauer 13 min; Stadtbus von B nach C: Fahrdauer 12 Minuten;
Umstieg + Wartezeit: 9 Minuten; Regionalzug von C nach D: Fahrdauer 30 Minuten;
Umstieg + Wartezeit: 8 Minuten; Fahrtstrecke Pkw: 20 Minuten;

Gesamtzeit: 92 Minuten; Kilometer: 53

Arbeitsende 16:00 Uhr

Von A nach B (Gehweg): Dauer 13 min; Stadtbus von B nach C: Fahrdauer 12 Minuten;
Umstieg + Wartezeit: 9 Minuten; Regionalzug von C nach D: Fahrdauer 30 Minuten;
Umstieg + Wartezeit: 8 Minuten; Fahrtstrecke Pkw: 20 Minuten;

Gesamtzeit: 92 Minuten; Kilometer: 53

Arbeitsende 17:00 Uhr

Von A nach B (Gehweg): Dauer 13 min; Stadtbuss von B nach C: Fahrdauer 12 Minuten; Umstieg + Wartezeit: 9 Minuten; Regionalzug von C nach D: Fahrdauer 30 Minuten; Umstieg + Wartezeit: 8 Minuten; Fahrtstrecke Pkw: 20 Minuten

Gesamtzeit: 92 Minuten; Kilometer: 53

Arbeitsende 18:00 Uhr

Von A nach B (Gehweg): Dauer 13 min; Stadtbuss von B nach C: Fahrdauer 12 Minuten; Umstieg + Wartezeit: 9 Minuten; Regionalzug von C nach D: Fahrdauer 30 Minuten; Umstieg + Wartezeit: 8 Minuten; Fahrtstrecke Pkw: 20 Minuten;

Gesamtzeit: 92 Minuten; Kilometer: 53

Arbeitsende 19:00 Uhr (z.B. Dienstag - Freitag in Woche 2)

Fahrtstrecke Pkw: ca. 40 Minuten, lt. Google Maps Routenplaner

Gesamtzeit: 40 Minuten; Kilometer: 43,1

Die Fahrt- bzw. Gehzeit beträgt demnach im streitgegenständlichen Jahr zwischen 110 und 115 Minuten. Für die Zurücklegung der Strecken (Wohnort - Arbeitsstätte) standen der Bf. zum größten Teil öffentliche Verkehrsmittel zu Verfügung. Lediglich bei Dienstzeitende um 19.00 Uhr und am Samstag (Dienstzeit 7:00 Uhr bis 12:30 Uhr; nur je einen Samstag im Monat) stand **keine** passende öffentliche Verkehrsverbindung zur Verfügung.

Die Fahrzeit mit dem Pkw beträgt gerundet 40 Minuten bei 43,1 km.

III.) Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus dem mit dem Vorlagebericht elektronisch übermittelten Akt des Finanzamtes.

Hinsichtlich der Dienstzeiten bestehen weder seitens der belangten Behörde noch seitens des Bundesfinanzgerichtes Zweifel. Die Bf. legte ihre Dienstzeiten im Zuge der Vorhaltsbeantwortung vom 15.02.2015 dar.

Die unterschiedlichen Wegstrecken **je nach Dienstbeginn und Dienstende** sind aus den Ausdrucken des ab 2014 zur Verfügung stehenden Pendlerrechners ersichtlich. Das Finanzamt erstellte die Ausdrücke des Pendlerrechners mit **08.05.2015** für sämtliche "Arbeitsbeginn-Zeiten". Aus der Abfrage ergibt sich eine Wegstrecke von 55,3 km bzw. 56,4 km. Auch aktuelle Abfragen (Abfragedatum 09.10.2019) ergeben ein ähnliches Ergebnis, weshalb davon auszugehen ist, dass sich die zur Verfügung stehenden Massenföhrungsmittel über die Jahre **nicht** wesentlich geändert haben, was wiederum dafür spricht, dass die gegebenen Verhältnisse auch schon im streitgegenständlichen Jahr 2013 bestanden haben.

Die Wegstrecken nach Dienstende ergeben sich aus den Abfragen des Pendlerrechners durch das Bundesfinanzgericht. Eine rückwirkende Abfrage des Jahres

2013 ist nicht möglich. Allerdings lassen, wie auch oben bereits erwähnt, die nahezu identen Ergebnisse der Wegstrecken bei Dienstbeginn darauf schließen, dass auch hier die Massenbeförderungsmittel im Wesentlichen gleich geblieben sind.

Es ergibt sich aus diesen Ausdrücken des Pendlerrechners, dass der Pendlerrechner eine Kombination von Fahrten mit dem eigenen PKW - nämlich Adr.1* nach Adr.3 - und danach die Fahrt mit öffentliche Verkehrsmittel auflistet.

Hinsichtlich des Pendlerrechners ist zu erwähnen, dass die Ergebnisse des Pendlerrechners für das Jahr 2013 noch nicht rechtlich bindend sind, jedoch stellen sie trotzdem ein geeignetes Beweismittel dafür dar, **welche** Massenbeförderungsmittel der Bf. zur Verfügung standen und wie lange die jeweils zurückgelegten Strecken (Fahrt- und Gehzeit) tatsächlich waren.

Die Beweiskraft der Ergebnisse des Pendlerrechners ergibt sich vor allem auch daraus, dass bereits in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zu der ab 2013 neu geregelten Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 im Zusammenhang mit der maßgeblichen Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte speziell auf den bereit gestellten "Entfernungsrechner auf der Internetseite des BMF" hingewiesen wurde.

IV.) Rechtslage

Rechtsgrundlagen:

1) Gemäß **§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988** in der für den beschwerdegegenständlichen Zeitraum 2013 geltenden Fassung laut BGBl I 53/2013 sind Werbungskosten unter anderem auch

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

a) Diese Ausgaben sind durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 Z 1) abgegolten.

Nach Maßgabe der lit. b bis j steht zusätzlich ein Pendlerpauschale sowie nach Maßgabe des § 33 Abs. 5 Z 4 ein Pendlereuro zu. Mit dem Verkehrsabsetzbetrag, dem Pendlerpauschale und dem Pendlereuro sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten.

....

*c) Beträgt die **Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mindestens 20 km** und ist die **Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar**, beträgt das Pendlerpauschale:*

Bei mindestens 20 km bis 40 km 696 Euro jährlich,

bei mehr als 40 km bis 60 km 1 356 Euro jährlich,

bei mehr als 60 km 2 016 Euro jährlich.

d) Ist dem Arbeitnehmer die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Entfernung nicht zumutbar, beträgt das Pendlerpauschale abweichend von lit. c:

Bei mindestens 2 km bis 20 km 372 Euro jährlich,

bei mehr als 20 km bis 40 km 1 476 Euro jährlich,
bei mehr als 40 km bis 60 km 2 568 Euro jährlich,
bei mehr als 60 km 3 672 Euro jährlich.

e) Voraussetzung für die **Berücksichtigung eines Pendlerpauschales gemäß lit. c oder d** ist, dass der Arbeitnehmer an **mindestens elf Tagen** im Kalendermonat von der Wohnung zur Arbeitsstätte fährt. ...

...

j) Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, Kriterien zur Festlegung der Entfernung und der Zumutbarkeit der Benützung eines Massenverkehrsmittels mit Verordnung festzulegen."

(Zitat, soweit für den beschwerdegegenständlichen Fall maßgeblich; Fettdruck durch Bundesfinanzgericht)

2) § 5 der Pendlerverordnung , BGBl II 276/2013, lautet folgendermaßen (Fettdruck durch das Bundesfinanzgericht):

"(1) Diese Verordnung ist vorbehaltlich des Abs. 2 anzuwenden, wenn

1. die Einkommensteuer veranlagt wird, **erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2014**,

2. die Einkommensteuer (Lohnsteuer) durch Abzug eingehoben oder durch Veranlagung festgesetzt wird, für Lohnzahlungszeiträume, die nach dem 31. Dezember 2013 enden.

(2) Diese Verordnung ist solange nicht anzuwenden, als der Pendlerrechner nicht im Internet auf der Homepage des Bundesministeriums für Finanzen zur Verfügung gestellt wird. Wird der Pendlerrechner erst nach dem 1. Jänner 2014 zur Verfügung gestellt, gilt Folgendes:

1. Die Verordnung ist rückwirkend für den Zeitraum vom 1. Jänner 2014 bis zur Zurverfügungstellung des Pendlerrechners anwendbar, wenn dies für den Steuerpflichtigen mit keinen steuerlichen Nachteilen verbunden ist.

2. Trifft Z 1 zu, hat eine Aufrollung gemäß § 77 Abs. 3 EStG 1988 so bald als möglich, jedoch spätestens bis 31. Oktober 2014 zu erfolgen, sofern die technischen und organisatorischen Möglichkeiten beim Arbeitgeber dazu vorliegen und ein aufrechtes Dienstverhältnis bei demselben Arbeitgeber vorliegt.

3. Wurde bereits vor der Anwendbarkeit der Verordnung vom Arbeitnehmer eine Erklärung zur Berücksichtigung des Pendlerpauschales (amtlicher Vordruck L 34) abgegeben, so hat dieser einen Ausdruck des ermittelten Ergebnisses des Pendlerrechners (§ 3 Abs. 6) bis spätestens 30. September 2014 beim Arbeitgeber abzugeben."

V.) Erwägungen

1. Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren war strittig, ob der Bf. im Jahr 2013 für die Zurücklegung ihres Weges zwischen Wohnung und Arbeitsstätte die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar gewesen war.

Die Beantwortung dieser Frage war maßgeblich für die Beurteilung, ob ihr das sog. **"große Pendlerpauschale"** gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. d EStG 1988 **oder** lediglich das **"kleine Pendlerpauschale"** zustand.

Feststeht allerdings, dass die Bf. ihren Arbeitsweg im streitgegenständlichen Jahr 2013 an mindesten elf Tagen im Kalenderjahr zurücklegte. Ebenso steht fest, dass die Bf. an 6 Tagen im Kalendermonat ihren Dienst zu Zeiten beendet hat, an denen kein öffentliches Massenbeförderungsmittel mehr zur Verfügung stand bzw. die Benützung eines solchen nicht mehr zumutbar war (wenn Dienstende 19.00 Uhr dh. in der 2. Woche und 1- mal Samstag-Dienst pro Monat).

2. Zur Anwendbarkeit der Pendlerverordnung:

Wie sich aus der oben zitierten Bestimmung des § 5 der Pendlerverordnung ergibt, sind die Pendlerverordnung sowie die Berechnungen des durch diese eingerichteten Pendlerrechners **erst ab dem Jahr 2014** anwendbar.

Es war daher den Ausführungen des Finanzamtes in seinem Vorlagebericht zuzustimmen, dass die Pendlerverordnung für die Gewährung des Pendlerpauschales im Jahr 2013 grundsätzlich noch keine bindende Rechtsgrundlage darstellen konnte.

Wie oben unter dem Punkt "Beweiswürdigung" ausgeführt wurde, war den Berechnungen des Pendlerrechners aber im Rahmen der Beweiswürdigung bei Bemessung der Wegstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bereits Indizwirkung zuzubilligen.

Mangels Anwendbarkeit der Pendlerverordnung im Jahr 2013 waren die Voraussetzungen gemäß den Bestimmungen des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 in der für 2013 geltenden Fassung zu prüfen.

3. Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. d EStG 1988 ist die Zuerkennung des großen Pendlerpauschales dann möglich, wenn "dem Arbeitnehmer die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Entfernung nicht zumutbar" ist.

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

So haben der Unabhängige Finanzsenat und das Bundesfinanzgericht in ihren jüngsten Entscheidungen regelmäßig darauf hingewiesen, dass bei Überschreiten der Wegzeit von 90 Minuten für die einfache Wegstrecke mit dem Massenbeförderungsmittel dessen Benützung dann zumutbar ist, wenn die Wegzeit für die **einfache Wegstrecke mit dem Massenbeförderungsmittel höchstens dreimal so lang dauert wie die Fahrzeit mit dem KFZ** (BFG 07.05.2014, RV/6100661/2013; UFS 11.03.2013, RV/0502-F/12; UFS 06.06.2013, RV/0132-L/12; UFS 12.07.2013, RV/0172-F/11; UFS 25.09.2013, RV/0363-K/12).

Vor allem hat aber auch der Verwaltungsgerichtshof wesentliche Aussagen zum Kriterium der "Zumutbarkeit" getroffen. Im Zusammenhang mit der im Wesentlichen gleichlautenden Vorgängerbestimmung hat er diesbezüglich auf die eindeutigen Aussagen in den Gesetzesmaterialien hingewiesen (siehe zB VwGH 24.04.2014, 2010/15/0156).

Hinsichtlich des unbestimmten Gesetzesbegriffes der "Unzumutbarkeit" ist den Gesetzesmaterialien zu § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 Folgendes zu entnehmen (621 BlgNR XVII. GP, 75): *"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 Massenföhrungsmitteln als mit dem eigenen Kfz; im Nahbereich von 25 km ist die Benützung des Massenföhrungsmittels 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 Massenföhrungsmittel benutzt werden, dann ist die für die Zumutbarkeit maßgebliche Fahrdauer aus der Gesamtfahrzeit (Kfz und Massenföhrungsmittel) zu errechnen."*

Die **"Wegzeit"** umfasst die Zeit vom Verlassen der Wohnung bis zum Arbeitsbeginn oder vom Verlassen der Arbeitsstätte bis zur Ankunft in der Wohnung, also Gehzeit oder Anfahrtszeit zur Haltestelle des öffentlichen Verkehrsmittels, Fahrzeit mit dem öffentlichen Verkehrsmittel, Wartezeiten usw.. Stehen verschiedene gleichermaßen geeignete Verkehrsmittel zur Verfügung, ist bei Ermittlung der Wegzeit immer von der Benützung des schnellsten öffentlichen Verkehrsmittels auszugehen. Darüber hinaus ist eine optimale Kombination zwischen Massenföhrungs- und Individualverkehrsmittel zu unterstellen. Dies gilt auch, wenn dadurch die Fahrtstrecke länger wird (VwGH 24.04.2014, 2010/15/0156 mwN).

4. Im gegenständlichen Fall betrug die Wegzeit für die Zurücklegung der einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte

- mit dem öffentlichen Verkehrsmittel mindestens 92, maximal 115 Minuten und
- mit dem PKW rund 40 Minuten.

Die Fahrzeit mit dem Massenföhrungsmittel war daher **weniger als dreimal** so lang wie die Fahrzeit mit dem PKW (40 min mal 3 = 120 Minuten).

5. 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 - hier im gegenständlichen Sachverhalt: Adr.1* nach Adr.3: Fahrtstrecke ca. 15,3 km) 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 Massenföhrungs- und Individualverkehrsmittel entspricht damit durchaus der Anordnung des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 [vgl. Doralt,

ESTG13, § 16 Tz 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; VwGH 4.2.2009, 2007/15/0053].

Die Fahrtstrecke mit dem Pkw vom Wohnort der Bf. nach Adr.3 beträgt 15,3 km bzw. 19 Minuten. Im Hinblick auf die gesamte Entfernung von 56 km bzw. Dauer von ca. 110 bis 115 Minuten, kann **nicht davon gesprochen werden**, dass dies die **Hälfte der Gesamtfahrtstrecke** ausmacht.

6. Wenn die Beschwerdeführerin weiters vorbringt, dass sie arbeitsbedingt eine Woche pro Monat erst um 19:00 Uhr zu arbeiten aufhören könne und zu dieser Zeit keine öffentliche Verbindungen bestehen würden bzw. diese nicht zumutbar seien (dies gilt auch für die jeweiligen Dienste an einem Samstag), ist darauf hinzuweisen, dass gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit c EStG 1988 das große Pendlerpauschale nur dann zu gewähren ist, wenn dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum **überwiegend** die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar ist. Überwiegend bedeutet an mehr als der Hälfte der Arbeitstage in einem Kalendermonat. Von durchschnittlichen 21 Arbeitstagen im Monat ist an 6 Tagen die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel nicht zumutbar. Anderweitiges hat die Beschwerdeführerin nicht vorgebracht und lässt sich dies aus ihren Ausführungen auch nicht ableiten.

Der Bf. ist demnach an all den anderen Arbeitstagen **überwiegend** die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel **zumutbar**.

7. Ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, bemisst sich die für das Pendlerpauschale **maßgebliche Entfernung** nach den Streckenkilometern des Massenbeförderungsmittels samt allfälliger Straßenkilometer und Gehwege (*Schubert in Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG § 16 Anm. 85).

Diese Definition entspricht grundsätzlich jener, die sich für die Bemessung der "Weg- bzw. Fahrtstrecke" nach der Judikatur zu § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 in der bis BGBl I 53/2013 geltenden Fassung herauskristallisiert hat, dies auch bereits unter Beachtung der geographisch-objektivierbaren Parameter, wie sie in der Folge durch den sog. Pendlerrechner auf Basis der Pendlerverordnung zum Ausdruck gebracht wurden (siehe hiezu auch BFG 08.06.2017, RV/5101145/2014).

Die für die Bemessung des Pendlereuros heranzuziehende Fahrtstrecke ist jene, die auch für das Pendlerpauschale maßgeblich ist (*Schubert in Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG § 33 Anm. 129c).

Aus den vom Finanzamt übermittelten Ausdrucken aus dem Pendlerrechner geht hervor, dass diese Fahrtstrecke, die an Wochentagen bestimmend war, überwiegend gerundet **56 km** betrug. Daraus ergibt sich auch die Berechnung des Pendlereuros für das Jahr 2013 mit **€ 112**. In den Folgejahren weist der Pendlerrechner jedoch nur mehr 53 km aus, sodass der Pendlereuro € 106 beträgt.

8. Ergebnis:

8.1. Aufgrund obiger Erwägungen war gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 in der für das beschwerdegegenständliche Jahr 2013 geltenden Fassung ein "kleines" **Pendlerpauschale in Höhe von 1.356,00 €** (Entfernung Wohnung - Arbeitsstätte mehr als 40 km bis 60 km, Zumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels) zu gewähren.

Da dieses bereits im angefochtenen Bescheid berücksichtigt worden war, war dieser aufgrund der Beschwerde diesbezüglich nicht abzuändern und konnte dem Beschwerdebegehren insofern nicht Rechnung getragen werden.

8.2 Der **Pendlereuro** war jedoch im angefochtenen Bescheid vom 20.10.2014 lediglich mit 106,00 € (das entspricht einer Wegstrecke von 53 km) in Ansatz gebracht worden.

Bei einer nunmehr erwiesenen einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte von 56 km im Jahr 2013 und Ansatz von zwei Euro pro Kilometer beträgt dieser nach der zitierten Bestimmung jedoch 112 € (2 € x 56 km).

Der angefochtene Bescheid war daher vom Bundesfinanzgericht im Rahmen seiner Abänderungsbefugnis gemäß § 279 Abs. 1 BAO konsequenterweise entsprechend abzuändern.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Im gegenständlichen Fall war die Frage der Zumutbarkeit der Benützung eines öffentlichen Massenbeförderungsmittels zur Zurücklegung der Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte strittig. Diese Frage war im Rahmen der Beweiswürdigung bezogen auf den im Einzelfall konkret vorliegenden Sachverhalt zu lösen. Es lag sohin keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor.

Beilage: 1 Berechnungsblatt 2013

