

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Susanne Bergauer in der Beschwerdesache A****, Straße1, PLZ*1 Ort*1, zum Zeitpunkt der Beschwerden wohnhaft in Straße2, PLZ*2 Ort*2, über die Beschwerden vom 29.07.2013 gegen die Bescheide der belangten Behörde FA Grieskirchen Wels vom 11.07.2013, betreffend Einkommensteuer (ArbeitnehmerInnenveranlagung) für die Jahre 2008, 2009, 2010, 2011 und 2012 zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I) Verfahrensverlauf

Die Beschwerdeführerin (abgekürzt: Bf.) beantragte in den Jahren **2008 bis 2012** bei ihrem Dienstgeber das große Pendlerpauschale für eine Fahrtstrecke von 2 km bis 20 km. Das Pendlerpauschale wurde daher bereits bei der Gehaltsabrechnung in diesen Jahren berücksichtigt.

Die Bf. machte in den Jahren 2008 bis 2012 einen Jahresausgleich für die Berücksichtigung von Sonderausgaben, Kirchensteuer und Spenden.

Mit Schreiben vom 4.7.2013 beantragte die Bf. die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2012 (ergangen am 14.03.2013) und regte die Wiederaufnahme der Verfahren bzgl. Einkommensteuer 2008 bis 2011 an, jeweils mit der Begründung, dass ihr das Pendlerpauschale **nicht** zustehe, da der Bf. eine mögliche Bahnverbindung nicht bekannt gewesen sei.

Mit 11.7.2013 wurden die Einkommensteuerbescheide der Bf. der Jahre 2008 bis 2011 wiederaufgenommen bzw. der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2012 aufgehoben und das jeweilige Pendlerpauschale antragsgemäß/anregungsgemäß in den

neuen Einkommensteuerbescheiden **nicht** anerkannt. Dies führte in diesen Jahren zu Abgabennachzahlungen.

Mit Berufung vom 29.7.2013 wurden die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2008 bis 2012 bekämpft und **wieder** die Berücksichtigung des großen Pendlerpauschales beantragt. Begründend führte die Bf. aus, dass sie die Sachlage zum Zeitpunkt der Wiederaufnahme noch nicht richtig erklären hätte können, weshalb sie dies nun auf diesem Weg tun wolle. Die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels sei nicht zumutbar, da der Bf. insbesondere an den Wochentagen Montag und Mittwoch aufgrund der bestehenden Dienstzeiten von 07:30 Uhr bis 15:30 Uhr im X**** kein passendes öffentliches Verkehrsmittel zur Verfügung stehe. Es sei weder die Anfahrt mit dem Bus oder Zug, noch der Fußweg zumutbar.

Mit **Vorhalt vom 07.08.2013** forderte die Abgabenbehörde die Bf. auf, sämtliche Arbeitszeitaufzeichnungen für die Jahre 2008 bis 2012 - aus welchen die täglichen Arbeitsbeginn- und Arbeitsende Zeiten sowie die Sollarbeitszeiten ersichtlich sind - zu übermitteln. Die Bf. kam dieser Aufforderung nach und übermittelte alle erforderlichen Unterlagen.

Mit Vorlagebericht vom 03.12.2013 (eingelangt beim UFS am 05.12.2013) legte die Abgabenbehörde die Beschwerde dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor und begehrte auf Grund der vorliegenden Unterlagen die Abweisung der Berufungen.

Zur Information: Festgehalten wird, dass die gegenständlichen beim Unabhängigen Finanzsenat anhängig gewesenen Berufungen (eingelangt am 05.12.2013) gemäß § 323 Abs. 38 BAO vom Bundesfinanzgericht (abgekürzt: BFG) nun als Beschwerden iSd Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind.

II) Sachverhalt

Die Bf. ist Mitarbeiterin des Teams X**** 01 beim Büro*Ort*1 und*Büro*Ort*3, welches insgesamt 10 Mitarbeiter umfasst.

Für die Bf. gilt Gleitzeit, wobei die Wochendienstzeit gemäß § ****G in den Beschwerdejahren auf 32 Stunden herabgesetzt war. Diese 32 Wochenstunden verteilen sich auf folgende Soll-Wochenarbeitsstunden:

		Sollzeit für die Bf.
Montag	8 Stunden	7:30 bis 15:30 Uhr

Dienstag	6 Stunden	7:30 bis 13:30 Uhr
Mittwoch	8 Stunden	7:30 bis 15:30 Uhr
Donnerstag	5 Stunden	7:30 bis 12:30 Uhr
Freitag	5 Stunden	7:30 bis 12:30 Uhr

Die Bf. war montags (z.B. 12:00 bis 15:30 Uhr) und dienstags (z.B. 7:30 bis 12:00 Uhr) zu fixen Frontdesk Zeiten beim Parteienverkehr eingeteilt.

Grundsätzlich können alle Bediensteten des Büros innerhalb einer Rahmenzeit zwischen 6:30 und 19:30 Uhr den Beginn und das Ende ihrer täglichen Dienstzeit in Abweichung zu der für sie hinterlegten Sollzeit selbst festsetzen, wobei in der Zeit zwischen 09:00 und 12:00 Uhr (Blockzeit) - in der Regel - jedenfalls Dienst zu verrichten ist.

Dem Vorlageantrag liegen die Arbeitszeitaufzeichnungen der Bf., sowie eine Auswertung der täglichen Dienstbeginn-Zeiten für die Jahre 2008 bis 2012 bei. Aus der Auswertung ist ersichtlich, dass die Gleitzeit auch tatsächlich (beinahe täglich) von der Bf. in Anspruch genommen wurde (Seite 98 — 102/ 2012). Darüber hinaus wurden im Jahr 2008 beispielsweise 10 Gleittage konsumiert (2009 - 9 Gleittage, 2010 - 8 Gleittage, 2011 - 10 Gleittage, 2012 - 12 Gleittage).

Der Bf. war somit die flexible Inanspruchnahme der Gleitzeit und somit die Anpassung an die Fahrzeiten der öffentlichen Verkehrsmittel möglich.

Im Umkreis der Wohnung und der damaligen Adresse der Berufungswerberin (Straße2, PLZ*2 Ort*2) befanden sich drei Bushaltestellen:

Haltestelle Straße2* bei Ort*2 (500m Entfernung vom Wohnhaus), Ort*4 (650 m Entfernung vom Wohnhaus), Ort*5 (1,2 km Entfernung vom Wohnhaus).

Nach den Erhebungen der Abgabenbehörde und des BFG betrug die Entfernung zwischen dem damaligen Wohnsitz der Bf. und der Arbeitsstätte laut Google Maps (www.google.at/maps) 3,3 km dh rund **3 km**, die Fahrt mit dem PKW dauerte **7 Minuten**.

Die Auswertungen der im Akt befindlichen ÖBB Fahrpläne ergaben, dass die Wegzeit (einschließlich dem Fußweg und der Wartezeit) mit dem öffentlichen Verkehrsmittel zwischen dem Wohnort und dem Arbeitsort zwischen 17 und 49 Minuten betrug und sowohl zu Arbeitsbeginn als auch nach Arbeitsende die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel möglich war.

Hinfahrt:

1.) Einstiegstelle Straße2* bei Ort*2 (500m Fußweg — Gehzeit laut Google Maps: **6 Minuten**); Ankunft Ort*1 Busbahnhof (Postamt)

Abfahrtsmöglichkeiten in der Früh:

Fußweg zur Haltestelle	Abfahrt	Beförderungsmittel	Fahrzeit des Beförderungsmittels mit Fußweg zur Arbeitsstätte	Gesamtzeit zum Dienstort
6 Minuten	5:55	Bus-Zug-Bus-Fußweg	+ 43 Minuten =	49 Minuten
6 Minuten	7:22	Bus-Fußweg	+ 14 Minuten =	20 Minuten
6 Minuten	7:32	Bus-Fußweg	+ 11 Minuten =	17 Minuten
6 Minuten	8:10	Bus-Fußweg	+ 11 Minuten =	17 Minuten

2.) Einstiegstelle Ort*4 (650m Fußweg - Gehzeit laut Google Maps - **9 Minuten**);

Abfahrtsmöglichkeiten in der Früh:

Fußweg zur Haltestelle	Abfahrt	Beförderungsmittel	Fahrzeit des Beförderungsmittels mit Fußweg zur Arbeitsstätte	Gesamtzeit zum Dienstort
9 Minuten	6:29	Zug-Bus-Fußweg	+ 12 Minuten =	21 Minuten
9 Minuten	6:29	Zug-Fußweg	+ 20 Minuten =	29 Minuten
9 Minuten	7:20	Bus-Fußweg	+ 16 Minuten =	25 Minuten

3.) Einstiegstelle Ort*5 (1,2 km Fußweg - Gehzeit laut Google Maps **15 Minuten**);

Abfahrtsmöglichkeiten in der Früh:

Fußweg zur Haltestelle	Abfahrt	Beförderungsmittel	Fahrzeit des Beförderungsmittels mit Fußweg zur Arbeitsstätte	Gesamtzeit zum Dienstort
15 Minuten	6:22	Bus-Fußweg	+ 8 Minuten =	23 Minuten
15 Minuten	7:24	Bus-Fußweg	+ 12 Minuten =	27 Minuten

Rückfahrt: Fußweg zur Haltestelle, Bus bis Straße2* bei Ort*2 und Fußweg zur Wohnung

Abfahrt	Beförderungsmittel	Fahrzeit des Beförderungsmittels mit Fußweg zum Bus	Fußweg von der Halte-stelle	Gesamtzeit bis Wohnort
12:55	Fußweg-Bus-Fußweg	11 Minuten	+ 6 Min =	17 Minuten
13:52	Fußweg-Bus-Fußweg	11 Minuten	+ 6 Min =	17 Minuten
15:15	Fußweg-Bus-Fußweg	11 Minuten	+ 6 Min =	17 Minuten
16:15	Fußweg-Bus-Fußweg	11 Minuten	+ 6 Min =	17 Minuten
16:15	Wartezeit-Fußweg- Bus-Fußweg	45 + 11 Minuten	+ 6 Min =	62 Minuten

Würde man von den Sollzeiten z.B. um 15:30 Uhr eine Wartezeit dazurechnen, käme man höchstens auf maximal 62 Minuten. Wartezeiten sind aber bei der Inanspruchnahme von Gleitzeit auszuschließen. Außerdem würden im gegenständlichen Fall die 90 Minuten zumutbare Wegzeit nicht überschritten.

III) Beweiswürdigung

Die Feststellung, dass die Wegstrecke vom Wohnort zur Arbeitsstätte 3 Kilometer (davon ist die halbe Wegstrecke 1,5 Kilometer) betrug, ergibt sich aus der Abfrage von Google-Maps (Abfragen vom 07.08.2013 und 04.11.2019 - siehe BEILAGE 1 und 2), ebenso die jeweiligen Wegstrecken vom Wohnort/Arbeitsstätte zu den einzelnen Haltestellen - siehe BEILAGEN 3, 4, 5 und 6.

Es gibt keinen Grund an den angegebenen Entfernungen des Routenplaners zu zweifeln und auch die Bf. erhob keinen Einwand dagegen.

Die Feststellungen zu den öffentlichen Verbindungen ergaben sich aus den Fahrplänen der ÖBB.

Von der Bf. wurden nur Ausdrücke der ÖBB vom Montag, 29.07.2013, Dienstag 30.07.2013 und 01.08.2013 von der Haltestelle Straße2* bei Ort*2 nach Ort*1 und retour vorgelegt. Zu diesen Ausdrücken ist festzuhalten, dass es sich um Datumsangaben handelt, die in den großen Schulferien liegen. In den Schulferien verkehren die öffentlichen Verkehrsmittel meist in größeren Abständen. Abfragen mit dem Datum während der Schulferien geben nicht die übliche Wegzeit in all den übrigen Monaten an.

Die Abfragen des Finanzamtes hingegen waren vom Dienstag, 03.12.2013 das heißt außerhalb von Ferien und umfassten **alle drei** möglichen Einstiegstellen (Haltestelle Straße2*, Haltestelle Ort*4 und Haltestelle Ort*5). Bei den Verbindungs-Übersichten der ÖBB vom 03.12.2013 werden auch unterschiedlich Endhaltestellen wie Ort*1 Busbahnhof (Postamt), Ort*1 Bezirksgericht und Bahnhof Ort*1-Ort*6 angeführt.

Festgehalten wird, dass für die Streitjahre 2008 bis 2012 nur die ÖBB Abfragen aus den Fahrplänen des Jahres 2014 mit Abfragedatum 03.12.2013 vorliegen.

Es wird jedoch mangels Vorliegen von Fahrplänen für alle Vorjahre davon ausgegangen, dass 2008 bis 2012 die Verbindungen mit den öffentlichen Verkehrsmitteln genau so oder ähnlich waren, wie sie auch 2013 vorlagen.

Die RichterIn des BFG hat am Dienstag, 29.10.2019, auch den ÖBB Fahrplan zwischen Straße2* und Ort*1 abgefragt und kommt zu ähnlichen Ergebnissen über die Wegzeit wie im Sachverhalt beschrieben - siehe BEILAGE 7 (Abfrage für Mittwoch, 30.10.2019). Von der Länge der Fahrzeit her und von der Häufigkeit und den Abfahrts- und Ankunftszeiten der Verkehrsmittel gibt es im Jahr 2019 zum Jahr 2013 keine allzu großen Unterschiede. Die Abfragen vom 03.12.2013 sind jedoch zeitlich am nächsten an den strittigen Jahren.

Diese Ausdrücke über Fahrzeiten, die von der Bf. vorgelegt wurden, stellen **auch nicht** alle Möglichkeiten der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte der Bf. dar.

Wie das Finanzamt richtigerweise darauf hingewiesen hat, stehen der Bf. mehrere Möglichkeiten für den Einstieg, die Fahrt und die Endhaltestelle und retour zur Verfügung.

Es gibt von der Wohnung und zur Wohnung hin mehrere Haltestellen und zwar: Haltestelle Straße2(Fußweg bis Haltestelle 6 Minuten), Haltestelle Ort*5 (Fußweg bis Haltestelle 15 Minuten) und Haltestelle Ort*4 (Fußweg bis Haltestelle 9 Minuten).

Ebenso gibt es in Ort*1 mehrere Haltestellen z.B.

Haltestelle Bahnhof Ort*1-Ort*6, PLZ*1 Ort*1 (Fußweg zur Arbeitsstätte der Bf. 19 Minuten), Haltestelle Ort*1 (Fußweg zur Arbeitsstätte der Bf. 4 Minuten) oder Haltestelle Ort*1 Busbahnhof (Postamt; Straße**** 21, PLZ*1 Ort*1, Fußweg zur Arbeitsstätte der Bf. 2 Minuten) und Ort*1 Bezirksgericht Straße3, PLZ*1 Ort*1 (Fußweg zur Arbeitsstätte der Bf. 4 Minuten). Die Fußwege wurden von den jeweiligen Haltestellenadressen zur Arbeitsstätte mit dem Routenplaner viamichelin im Internet am 30.10.2019 abgefragt.

Aus den von der Bf. vorgelegten Arbeitszeitaufzeichnungen wurden vom Finanzamt Zusammenstellungen im Fünf-Minuten-Abstand über den Dienstbeginn dh in der Früh der Bf. für jeden Monat und über all die fünf Jahre angefertigt. Aus diesen Zusammenstellungen ist ersichtlich, dass die Bf. Gleitzeittage in Anspruch nahm und täglich überwiegend ihren Dienst zwischen 06:55 und 07:15 Uhr antrat.

IV) Rechtslage

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob der Bf. das *große Pendlerpauschale* nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 idgF für eine einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zwischen 2 und 20 Kilometern zusteht.

Zu den Jahren 2008, 2009 und 2010:

Die Werbungskosten sind in **§ 16 Einkommensteuergesetz**, BGBl. Nr. 400/1988 idF BGBl. I Nr. 85/2008 (EStG 1988) für die Beschwerdejahre **2008, 2009 und 2010** wie folgt geregelt:

§ 16. (1) Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im Folgenden ausdrücklich zugelassen ist. Hinsichtlich der durchlaufenden Posten ist § 4 Abs. 3 anzuwenden. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Werbungskosten sind auch:

...

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

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

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 als Pauschbeträge berücksichtigt: Bei einer Fahrtstrecke von

20 km bis 40 km	630 Euro jährlich
40 km bis 60 km	1.242 Euro jährlich
über 60 km	1.857 Euro jährlich

c) Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar, dann werden anstelle der Pauschbeträge nach lit. b folgende Pauschbeträge berücksichtigt: Bei einer einfachen Fahrtstrecke von

2 km bis 20 km	342 Euro jährlich ab 01.07.2008 (vorher 297 Euro)
20 km bis 40 km	1.356 Euro jährlich ab 01.07.2008 (vorher 1.179 Euro)
40 km bis 60 km	2.361 Euro jährlich
über 60 km	3.372 Euro jährlich

Mit dem Verkehrsabsetzbetrag und den Pauschbeträgen nach lit. b und c sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten. Für die Inanspruchnahme der Pauschbeträge hat der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber auf einem amtlichen Vordruck eine Erklärung über das Vorliegen der Voraussetzungen der lit. b und c abzugeben. Der Arbeitgeber hat die Erklärung des Arbeitnehmers zum

Lohnkonto (§ 76) zu nehmen. Änderungen der Verhältnisse für die Berücksichtigung dieser Pauschbeträge muss der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber innerhalb eines Monats melden. Die Pauschbeträge sind auch für Feiertage sowie für Lohnzahlungszeiträume zu berücksichtigen, in denen sich der Arbeitnehmer im Krankenstand oder auf Urlaub (Karenzurlaub) befindet. ...

Durch BGBl. I 85/2008 ist für den Zeitraum vom 1.7.2008 bis 31.12.2009 das große Pendlerpauschale von 2 bis 20 km von zuvor jährlich 297,00 € auf 342,00 € und von 20 bis 40 km von zuvor 1.179,00 € auf 1.356,00 € angehoben worden ist.

Zu den Jahren 2011 und 2012:

Die Werbungskosten sind in **§ 16 Abs. 1 Z 6 Einkommensteuergesetz 1988** für die Beschwerdejahre **2011 und 2012** (in der Fassung des Budgetbegleitgesetzes 2011, das BGBl. I Nr. 111/2010 ist erstmalig bei der Veranlagung der Einkommensteuer (Lohnsteuer) für das Kalenderjahr 2011 anzuwenden) wie folgt geregelt:

§ 16. (1) Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im Folgenden ausdrücklich zugelassen ist. Hinsichtlich der durchlaufenden Posten ist § 4 Abs. 3 anzuwenden. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Werbungskosten sind auch:

...

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

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

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 als Pauschbeträge berücksichtigt: Bei einer Fahrtstrecke von

20 km bis 40 km	696 Euro jährlich
40 km bis 60 km	1.356 Euro jährlich
über 60 km	2.016 Euro jährlich

c) Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar, dann werden anstelle der Pauschbeträge nach lit. b folgende Pauschbeträge berücksichtigt: Bei einer einfachen Fahrtstrecke von

2 km bis 20 km	372 Euro jährlich
20 km bis 40 km	1.476 Euro jährlich
40 km bis 60 km	2.568 Euro jährlich
über 60 km	3.672 Euro jährlich

Mit dem Verkehrsabsatzbetrag und den Pauschbeträgen nach lit. b und c sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten. Für die Inanspruchnahme der Pauschbeträge hat der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber auf einem amtlichen Vordruck eine Erklärung über das Vorliegen der Voraussetzungen der lit. b und c abzugeben. Der Arbeitgeber hat die Erklärung des Arbeitnehmers zum Lohnkonto (§ 76) zu nehmen. Änderungen der Verhältnisse für die Berücksichtigung dieser Pauschbeträge muss der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber innerhalb eines Monats melden. Die Pauschbeträge sind auch für Feiertage sowie für Lohnzahlungszeiträume zu berücksichtigen, in denen sich der Arbeitnehmer im Krankenstand oder auf Urlaub (Karenzurlaub) befindet. ...

Aus § 16 Abs. 1 Z 6 lit. a und b EStG 1988 in der für die jeweiligen Beschwerdejahre geltenden Fassung ergibt sich, dass der Gesetzgeber des EStG 1988 grundsätzlich für Fahrten des Dienstnehmers zwischen Wohnung und Arbeitsstätte - im öffentlichen Interesse - **nicht** den Individualverkehr und die Benützung eines Kfz, sondern die Benützung eines Massenbeförderungsmittels steuerlich berücksichtigt wissen will. Nur wenn die Benützung eines Massenbeförderungsmittels nicht möglich oder nicht zumutbar ist, können im Wege der Pauschbeträge nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 Kosten des Individualverkehrs geltend gemacht werden (vgl. VwGH vom 24.09.2008, 2006/15/0001).

Was unter dem **Begriff der "Zumutbarkeit"** im Sinne des lit. c des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 zu verstehen ist, ist dem Gesetz nicht zu entnehmen. Eine **"Unzumutbarkeit"** wird jedenfalls dann vorliegen, wenn Massenbeförderungsmittel zumindest auf dem halben Arbeitsweg für die Fahrten von der Wohnung zur Arbeitsstätte entweder gar nicht oder nicht zu den erforderlichen Zeiten (etwa während der Nacht bei Nachtschicht oä.) zur Verfügung stehen.

Bei der **Zumutbarkeit** im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 handelt es sich um einen unbestimmten Gesetzesbegriff. Dieser wird in einer typisierenden Betrachtungsweise ausgelegt, wobei auch die von der Rechtsprechung (vgl. VwGH vom 04.02.2009, 2007/15/0053) als Auslegungsbehelf herangezogenen "Erläuternden Bemerkungen" zum EStG 1988 (621 BlgNR XVII. GP, 75) ausschließlich auf **die Wegzeit** als objektivierten Unzumutbarkeitsmaßstab abstellen. Ein Berücksichtigen von individuellen Umständen

entspricht gerade nicht der Intention der Pendlerpauschalregelung. Diese regelt durch Pauschalierung und Typisierung eine notwendige Verwaltungsvereinfachung bei Massensachverhalten.

Die amtlichen Erläuterungen zu § 16 Abs. 1 Z 6 EStG (RV 621 BlgNR XVII. GP 75) führen diesbezüglich aus: *'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 Fahrtdauer 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 Fahrtdauer aus der Gesamtfahrzeit (Kfz und Massenbeförderungsmittel) zu errechnen.'*

V) Erwägungen

Grundsätzlich sind die Ausgaben bei einer einfachen Fahrtstrecke bis zu 20 km durch den Verkehrsabsetzbetrag abgegolten.

Die Benützung des Massenbeförderungsmittels ist jedenfalls zumutbar, wenn die Wegzeit für die einfache Wegstrecke mit dem Massenbeförderungsmittel nicht mehr als 90 Minuten beträgt.

Eine Gesamtwegzeit (in einer Richtung) von eineinhalb Stunden wird aber nicht nur im Nahbereich, sondern allgemein als zumutbar anzusehen sein (UFS 6.12.12, RV/0399-I/12).

Unzumutbarkeit liegt beispielsweise bei tatsächlicher Unmöglichkeit vor, wenn zumindest auf dem halben Arbeitsweg ein Massenverkehrsmittel überhaupt nicht oder nicht zur erforderlichen Zeit (Nachtarbeit) verkehrt (*Sutter/Pfalz* in *Hofstätter/Reichel* (Hrsg), Die Einkommensteuer (EStG 1988) - Kommentar (58. Lfg 2015) zu § 16 Abs. 1 Z 6 EStG, Rz 18).

Auch wenn hier im gegenständlichen Fall die Bf. in der Früh wesentlich früher als mit dem Kfz zur Arbeit weggehen müsste, um das öffentliche Verkehrsmittel zu erreichen, oder bei Arbeitsende eine längere Wartezeit auf das öffentliche Verkehrsmittel hinnehmen müsste, so ist die Arbeitsstätte doch innerhalb von 90 Minuten mit öffentlichen Verkehrsmitteln – entsprechend der typisierenden Betrachtungsweise erreichbar.

Zu beachten ist darüber hinaus, dass es bei der Beurteilung der (Un-)Zumutbarkeit auf das **"Überwiegen"** ankommt. Das bedeutet, dass an mehr als der Hälfte der tat-

sächlichen Arbeitstage im jeweiligen Lohnzahlungszeitraum die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels unzumutbar sein muss. Das ist hier bei der Bf. nicht der Fall. Weiters wird vorausgesetzt, dass die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der "halben" Fahrtstrecke nicht zumutbar ist (vgl. VwGH 24.09.2008, 2006/15/0001). Lohnzahlungszeitraum ist bei durchgehender Beschäftigung eines Arbeitnehmers - so wie im gegenständlichen Fall - der Kalendermonat.

Die ausdrückliche Nennung einer Zumutbarkeitsgrenze von 90 Minuten für den Nahbereich von 25 Kilometern dient der Vermeidung einer nicht gewollten, unsachlichen Bevorzugung von Entfernungen bis 25 Kilometern. Dies macht der Verweis auf die Erfahrungswerte über die durchschnittliche Fahrdauer deutlich. Ohne diese Klarstellung würde etwa bereits eine Fahrzeit von 35 Minuten mit öffentlichen Verkehrsmitteln im Vergleich zu einer Fahrt mit dem Kfz von 10 Minuten einen Anspruch auf das „große Pendlerpauschale“ vermitteln. Dass damit der Nahbereich in unsachlicher Weise bevorzugt wäre, liegt auf der Hand. Mit dem ausdrücklichen Hinweis auf die Maßgeblichkeit der allgemein geltenden **Zumutbarkeitsobergrenze** von 90 Minuten auch im Nahbereich von 25 Kilometern wurde dieses Ergebnis vermieden (vgl. UFS 23.12.2008, RV/0031-G/08; BFG 01.02.2017, RV/5101036/2014).

Nach den Angaben der Bf. war sie in den beschwerdegegenständlichen Jahren beim Büro*Ort*1 tätig. Die Arbeitszeit war innerhalb der Rahmenzeit zwischen 6:30 und 19:30 Uhr. Den Beginn und das Ende ihrer täglichen Dienstzeit konnte die Bf. selbst festsetzen, wobei in der Zeit zwischen 09:00 und 12:00 Uhr (Blockzeit) in der Regel jedenfalls Dienst zu verrichten ist. An den Wochentagen Montag und Mittwoch bestanden für die Bf. fixe Dienstzeiten von 07:30 bis 15:30 Uhr.

Nach den Fahrplänen 2014 der ÖBB (Ausdruck für Fahrzeiten für Dienstag, 03.12.2013), die im Akt aufliegen, ist eine Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel sowohl am Morgen als auch nach Dienstschluss möglich. An den Wochentagen Dienstag, Donnerstag und Freitag beträgt die gesamte Fahrtzeit vom Wohnort bis zur Arbeitsstätte der Bf. zwischen 17 und 49 Minuten. Die Einstiegstelle befindet sich direkt in Straße2* bei Ort*2. An den Wochentagen Montag und Mittwoch beträgt die Fahrtzeit auch zwischen 17 und 21 Minuten. Die Einstiegstelle befindet sich in Ort*4, 650 m vom Wohnort der Bf. entfernt. Die Fahrtzeit beträgt demnach an allen Wochentagen unter 90 Minuten. Demzufolge ist schon deshalb die Unzumutbarkeit der Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels zu verneinen.

Wenn die Bf. angibt, dass an den Wochentagen Montag und Mittwoch (fixer Dienstbeginn um 07:30) die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels nicht zumutbar sei, wurde lediglich die Einstiegstelle Straße2* bei Ort*2 von der Bf. und das während der Schulferien in Betracht gezogen. Allerdings bestehen für die Bf. zwei weitere Haltestellen im näheren Umkreis ihres damaligen Wohnortes. Ein Fußweg von 400 bis 650 m ist zweifellos

zumutbar. Fest steht, dass **auf mehr als dem halben Arbeitsweg** zur erforderlichen Zeit ein öffentliches Verkehrsmittel zur Verfügung stand.

Selbst wenn man zu der Ansicht gelangen sollte, dass der Fußweg zur Haltestelle in Ort*4 nicht zumutbar ist, stand der Bf. im streitgegenständlichen Zeitraum **überwiegend** an mehr als der Hälfte ihrer Arbeitstage zur erforderlichen Zeit ein öffentliches Verkehrsmittel zur Verfügung.

Laut den obigen Ausführungen sind die Fahrten mit dem öffentlichen Verkehrsmittel somit zumutbar.

Ausschlaggebend ist hier, ob das öffentliche Verkehrsnetz benützt werden konnte, nicht von Bedeutung ist, ob es auch tatsächlich verwendet wurde.

Der Bf. ist einzuräumen, dass die Abhängigkeit von den Fahrzeiten öffentlicher Verkehrsmittel aus Sicht der jeweiligen Arbeitnehmerin unbefriedigend sein kann, doch liegt dies im Wesen öffentlicher Verkehrsmittel und führt diese Abhängigkeit allein noch nicht zur Unzumutbarkeit der Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel.

Die Beschwerde war daher 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.

Im gegenständlichen Beschwerdefall war strittig, ob der Bf. das große Pendlerpauschale zwischen 2 und 20 Kilometern zustand, weil die Fahrt mit dem öffentlichen Verkehrsmittel unzumutbar wäre. Dabei handelt es sich um eine Frage der Beweismwürdigung auf Grund der vorliegenden Unterlagen und nicht um eine Rechtsfrage. Diese Frage ist einer Revision nicht zugänglich.

Beilagen: BEILAGEN 1, 2 3, 4, 5, 6 und 7

Linz, am 5. November 2019

