

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende R 1, den Richter R 2 sowie die fachkundigen Laienrichter LR 1 und LR 2 in der Beschwerdesache \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\*, über die Beschwerde vom 15. April 2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes Klagenfurt vom 20. März 2019 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2014 bis 2017 zu Steuernummer \*\*\*BF1StNr1\*\*\* nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 13. Mai 2026 in Anwesenheit des Schriftführers SF zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde gegen die **Einkommensteuerbescheide 2014, 2015 und 2017** wird teilweise Folge gegeben.  
Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.
- II. Die Beschwerde gegen den **Einkommensteuerbescheid 2016** wird als unbegründet abgewiesen.
- III. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) **nicht zulässig**.

## Entscheidungsgründe

### A. EINKOMMENSTEUER 2014 BIS 2017 (Spruchpunkt I. und II.)

Der Beschwerdeführer (Bf.) reichte im Jahr 2019 die **Einkommensteuererklärungen (Arbeitnehmerveranlagung) 2014 bis 2017** beim Finanzamt ein.

Gegen die **Einkommensteuerbescheide 2014 bis 2017** brachte der Bf. **Beschwerde** und gegen die **teilweise stattgebende (2014, 2015, 2017) bzw. abweisende (2016) Beschwerde** vorentscheidung (BVE) den **Vorlageantrag** ein.

Der Senat hatte nun über folgende Beschwerdepunkte abzusprechen:

### **1. Alleinverdienerabsetzbetrag und Kinderfreibetrag (E 2014, 2015 und 2017)**

In der **Beschwerde betreffend Einkommensteuer 2014, 2015 und 2017** beantragte der Bf. den **Alleinverdienerabsetzbetrag und den Kinderfreibetrag**.

Den diesbezüglichen Begehren gab das Finanzamt in den **Beschwerdevorentscheidungen 2014, 2015 und 2017** Folge und berücksichtigte den Alleinverdienerabsetzbetrag in Höhe von jährlich € 494,00 und den Kinderfreibetrag in Höhe von je € 220,00 für 2014 und 2015 sowie € 440,00 für 2017.

Beide Parteien begehren die Stattgabe (Erörterungstermin).

#### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Zumal das Finanzamt dieses Begehren überprüft hat und die Stattgabe beantragt und für den Senat keine sonstigen Anhaltspunkte gegeben sind, die gegen eine stattgebende Erledigung sprechen, wird dem Begehren des Bf. hinsichtlich Pkt. A.1. Folge gegeben.

Es sind daher - wie schon in der BVE - bei der Einkommensteuer 2014, 2015 und 2017 zu berücksichtigen:

- Alleinverdienerabsetzbetrag: je € 494,00
- Kinderfreibetrag: je € 220,00 (2014 und 2015) sowie € 440,00 (2017).

### **2. Kleines oder großes Pendlerpauschale (E 2014 bis 2017):**

Der Bf., Leiter Abteilung X (in Folge: Leiter Abteilung X), hatte seinen **Wohnsitz** in Ort-Wohnung (in Folge: Ort-Wohnung) und seinen Arbeitsort in Ort-Arbeitsstätte (in Folge: Ort-Arbeitsstätte). Die einfache Wegstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte betrug 42 km (unbestrittene Angaben des Bf.).

Im Zuge der **laufenden Auszahlung der Bezüge** berücksichtigte die Dienstgeberin des Bf. in den Jahren 2014 bis 2017 ein **kleines Pendlerpauschale** (€ 2.016,00 (2014) bzw. je € 1.356,00 (2015 bis 2017) sowie den Pendlereuro (€ 122,00 (2014) bzw. je € 100,00 (2015 bis 2017)). Diese Beträge fanden in den Einkommensteuerbescheiden 2014 bis 2017 Eingang (angefochtene Einkommensteuerbescheide).

Dem Bf. stand im Beschwerdezeitraum **kein Firmen-PKW** zur Verfügung (Schreiben der Dienstgeberin vom 08.10.2019).

In den am **06.02.2019** für die Jahre **2014 bis 2017** eingereichten **Einkommensteuererklärungen** beantragte der Bf. für alle Jahre das große Pendlerpauschale für eine einfache Wegstrecke von mehr als 40 km bis 60 km (jährlich € 2.568,00), das das Finanzamt in den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden 2014 bis 2017 bzw. in den BVE nicht gewährte.

Die **Beschwerde vom 15.04.2019 gegen alle angeführten Bescheide** ist auf die Gewährung des großen Pendlerpauschales und den höheren Betrag für den Pendlereuro gerichtet, ebenso der Vorlageantrag gegen die diesen Punkt abweisende BVE.

### **Gleitzeit**

Der Bf. hatte im Beschwerdezeitraum die Möglichkeit, seine Arbeit in **Gleitzeit** zu verrichten und hat er diese Möglichkeit auch genutzt (unstrittig, vorgelegte Arbeitszeitaufzeichnungen). Der Arbeitsbeginn und das Arbeitsende des Bf. wechselten täglich.

Die Dienstgeberin gab an, dass die „**übliche Arbeitszeit**“ des Bf. von **Montag bis Freitag** in der Zeit von **7:00 bis 18:00 Uhr** gelegen war (Schreiben der Dienstgeberin vom 08.10.2019). In der mündlichen Verhandlung erklärte der Bf., dass es sich bei diesen Zeiten um den Rahmen der Gleitzeit gehandelt habe.

### **Arbeitszeitaufzeichnungen**

In der **Vorhaltsbeantwortung vom 02.03.2020** legte der Bf. Zeitaufzeichnungen für die Jahre 2014 bis 2020 für Zeiträume von bis zu 9 Wochen pro Jahr vor, aus denen lediglich das Tagesdatum und die Zeiten „Kommen“ und „Pause“ ersichtlich waren (angeführte Vorhaltsbeantwortung, Vorlagebericht). Für die Jahre 2014 und 2015 liegen solche Unterlagen für folgende Zeiträume vor:

#### **2014**

24.02.2014 bis 09.03.2014  
24.05.2014 bis 06.06.2014  
24.07.2014 bis 05.08.2014  
24.08.2014 bis 09.09.2014  
24.09.2014 bis 07.10.2014

#### **2015**

24.02.2015 bis 10.03.2015  
25.06.2015 bis 09.07.2015  
24.09.2015 bis 08.10.2015  
24.11.2015 bis 09.12.2015

## 2016 und 2017

Vorerst lagen auch für 2016 und 2017 nur Zeitaufzeichnungen für einzelne Wochen des jeweiligen Jahres vor. Dementsprechend erfolgte eine den Beschwerdepunkt großes Pendlerpauschale und Pendlereuro abweisende BVE.

Im weiteren Verfahren legte der Bf. die vollständigen Arbeitszeitaufzeichnungen für 2016 und 2017 vor.

**In den Pendlerrechnerabfragen sind folgende Buslinien genannt und Fahrpläne vorliegend :**

### **Aus den Unterlagen des Finanzamtes:**

- Bus 1 (in Folge: Bus 1), Ort 1 (in Folge: Ort 1) nach Ort 2 (in Folge Ort 2) und retour, gültig **ab 14.09.2020**.
- Bus 2 (in Folge: Bus 2), Ort 2 (in Folge: Ort 2) nach Ort 3 (in Folge: Ort 3) und retour, gültig **ab 24.02.2020**.

### **Vom Bf. vorgelegt:**

- Bus 1, gültig **ab 15.12.2024** (Schreiben des Bf. vom 16.11.2025) zum Beweis dafür, dass der Bus 1 nicht nach Ort 2 fährt.
- Bus 2 für Hin- und Rückfahrt, gültig ab **14.12.2014** (Schreiben des Bf. vom 07.01.2026).

### **Abfragen des Pendlerrechners**

Der Bf. legte in der Vorhaltsbeantwortung vom 17.10.2019 die **Abfrage des Pendlerrechners „ab 2014“** mit dem

- Abfragetag: **08.10.2019 (Dienstag)**
- Abgefragtem Tag: **09.10.2019 (Mittwoch)**
- Arbeitsbeginn: **7.00 Uhr** und
- Arbeitsende: **16.00 Uhr** vor.

Ergebnis:

„Die Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln ist auf der überwiegenden Strecke nicht möglich oder nicht zumutbar.“

Dem Bf. stand bei diesen Abfragedaten das große Pendlerpauschale (€ 2.568,00) zu.

Mit Beschluss vom 28.10.2025 forderte das BFG den Bf. auf, die **ursprünglich der Dienstgeberin vorgelegten Abfragen des Pendlerrechners** vorzulegen. Diese brachte der Bf. **nicht** bei.

Der Bf. wusste nicht mehr, welche Angaben er bezüglich des Arbeitsbeginnes und -endes in diesen Abfragen gemacht hat (Bf. im weiteren Verfahren und Erörterungstermin mündliche Verhandlung).

Die Beschaffung der ursprünglichen der Dienstgeberin vorgelegten Erklärungen sei trotz Hilfe der Arbeiterkammer nicht gelungen, weil die Frist zur verpflichtenden Aufbewahrung der Unterlagen bereits abgelaufen sei. Es sei die Folge des bereits seit 2019 anhängigen Beschwerdeverfahrens (Schreiben des Bf. vom 07.01.2026).

In der mündlichen Verhandlung gab der Bf. an, dass er als Empfänger des Pendlerpauschales immer versucht habe, es so zu konstruieren, dass er den höheren Betrag - also das große Pendlerpauschale bekommt. Bei der Erstellung der der Dienstgeberin vorgelegten Erklärungen habe der Pendlerrechner immer nur das kleine Pendlerpauschale als Ergebnis gebracht, egal, was er eingegeben habe. Im Zuge der Beschwerde versuche er nun, das große Pendlerpauschale zu bekommen. Dies habe sich im Zuge des Gesprächs mit der Steuerberaterin bei der Einreichung der Steuererklärungen im Jahr 2019 ergeben.

Er könne nicht sagen, ob er im Jahr 2019 die ursprünglichen Erklärungen von seiner Dienstgeberin bekommen hätte. Als Angestellter hätte er aber nur ins Personalbüro gehen müssen und dort sich die ursprünglichen Erklärungen geben lassen können (Bf. in der mündlichen Verhandlung).

#### **Abfragen des Finanzamtes:**

**In allen acht nachfolgend angeführten Fällen erfolgte die Abfrage für**

- den „Tag der Abfrage“: **Mo, 28.09.2020**
- den „Abgefragten Tag“: **Di, 29.09.2020.**

#### **1. Fall:**

Arbeitsbeginn **7.05 Uhr**

Arbeitsende **15.55 Uhr**

#### **2. Fall:**

Arbeitsbeginn **7.05 Uhr**

Arbeitsende **17.20 Uhr**

#### **3. Fall:**

Arbeitsbeginn **7.15 Uhr**

Arbeitsende **12.40 Uhr**

**4. Fall:**

Arbeitsbeginn **07:15 Uhr**

Arbeitsende **16:15 Uhr**

**5. Fall:**

Arbeitsbeginn **07:15 Uhr**

Arbeitsende **17: 37 Uhr**

**6. Fall:**

Arbeitsbeginn **07:25 Uhr**

Arbeitsende **16: 25 Uhr**

**7. Fall:**

Arbeitsbeginn **08:37 Uhr**

Arbeitsende **17: 37 Uhr**

**8. Fall:**

Arbeitsbeginn **07:05 Uhr**

Arbeitsende **15:48 Uhr**

Alle Abfragen führten zu folgendem Ergebnis:

*„Die Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln ist auf der überwiegenden Strecke möglich und zumutbar.“*

Es stand dem Bf. bei diesen Abfragedaten das kleine Pendlerpauschale für eine Wegstrecke von über 40 km bis 60 km zu.

Den Fällen 1 bis 6 und 8 lag folgende **Wegstrecke** zugrunde:

- Fahrtstrecke PKW vom Wohnsitz des Bf. bis Park und ride 1 - 11,6 km
- Umstiegspunkt von Park und ride 1 bis Haltestelle Bus 1 - 0,3 km
- Bus 1 von Haltestelle Bus 1 Ort 2 - Busbahnhof - 20,1 km
- Umstiegspunkt von Ort 2 - Busbahnhof bis Ort 2 - Busbahnhof - 0,1 km
- Bus 2 von Ort 2 - Busbahnhof bis Ausstiegsstelle Bus 2 - 17,3 km
- Gehweg von Ausstiegsstelle Bus 2 bis Arbeitsstätte - 0,2 km

Die **Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte** betrug (gerundet) **50 km**.

Dem Fall 7 lag folgende Wegstrecke zugrunde:

- Fahrtstrecke PKW vom Wohnsitz des Bf. bis Park und ride 1 - 11,6 km
- Umstiegspunkt von Park und ride 1 bis M-Bhf. - 0,3 km
- S-Bahn von M-Bhf. bis Ort 2 - Busbahnhof- 16,7 km
- Umstiegspunkt von Ort 2 - Busbahnhof bis Ort 2 - Busbahnhof - 0,2 km
- Railjet X von Ort 2 - Busbahnhof bis Arbeitsort-Bahnhof - 21,9 km
- Gehweg von Arbeitsort-Bahnhof bis Arbeitsstätte - 0,9 km

Die **Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte** betrug (gerundet) **52 km**.

Die Auswertungen der vollständig vorgelegten Arbeitszeitaufzeichnungen 2016 und 2017 haben für das Finanzamt ergeben:

2016:

Von insgesamt 217 „Kommen“ Zeiten lagen 201 zwischen 07:05 und 07:39 Uhr. In diesem Zeitraum war die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel zumutbar.

Von insgesamt 217 „Gehen“ Zeitenlagen 116 zwischen 15:48 und 16:25, zwischen 17:20 und 17:37 oder zwischen 12:40 und 13:15 Uhr. In diesen Zeiten war die Benützung eines Massenbeförderungsmittels möglich und zumutbar.

Der relativ häufigste Arbeitsbeginn war um 07:15 Uhr, das relativ häufigste Arbeitsende um 16:15 Uhr. An diesem repräsentativen Arbeitstag war die Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln auf der überwiegenden Strecke möglich und zumutbar (Vorlagebericht und weiteres Beschwerdeverfahren).

2017:

Von insgesamt 214 „Kommen“ Zeiten lagen 192 zwischen 07:05 und 07:39 Uhr. In diesem Zeitraum ist die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel zumutbar.

Von insgesamt 214 „Gehen“ Zeiten lagen 125 zwischen 15:48 und 16:25, zwischen 17:20 und 17:37 oder zwischen 12:40 und 13:15 Uhr. In diesen Zeiträumen war die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel zumutbar (Vorlagebericht und weiteres Beschwerdeverfahren).

Der relativ häufigste Arbeitsbeginn war um 07:09 Uhr, das relativ häufigste Arbeitsende um 16:00 Uhr. An diesem repräsentativen Arbeitstag war die Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln auf der überwiegenden Strecke möglich und zumutbar.

Vorerst lehnte der Bf. die „Eintreffzeiten von 7.25 und 8.37 und 7.15 Uhr“ - weil nicht der Realität entsprechend - für die Berechnung ab. Als Bus-Abfahrtszeit käme für ihn als Abteilungsleiter nur 16.28 in Frage, 15.15 Uhr sei irrelevant. Der Beginn 7.05 Uhr entspreche

der Realität. Eine weitere Berechnung sehe einen 10-Stunden-Arbeitstag vor (Schreiben vom 02.12.2025).

In weiterer Folge waren für den Bf. die Arbeitsbeginn-Zeiten 7.05, 7.15, 7.25, 8.37 in Ordnung, wenn auch die letztangeführte Zeit - weil nur einmal vorgekommen - nicht repräsentativ (Bf. im Erörterungstermin). Er bestreitet jedoch, dass ihm die Rückkehr an den Wohnort überwiegend mit öffentlichen Verkehrsmitteln möglich gewesen wäre. (Erörterungstermin, Schreiben vom 07.01.2026).

### **Die Positionen und weiteren Vorbringen der Parteien sind folgende:**

#### **Finanzamt:**

Das Finanzamt begehrt die Abweisung des Beschwerdepunktes „großes Pendlerpauschale und höherer Betrag für den Pendlereuro“. Die **Beweislast** dafür, dass dem Ergebnis des Pendlerrechners im Beschwerdefall **unrichtige Verhältnisse** zugrunde liegen, trägt der Steuerpflichtige.

Für 2014 und 2015 habe der Bf. keine geeigneten Beweise erbracht. Die Arbeitsaufzeichnungen 2016 und 2017 würden bestätigen, dass das vom Arbeitgeber berücksichtigte kleine Pendlerpauschale korrekt sei (Vorlagebericht).

Der Bf. habe dem Arbeitgeber einen Ausdruck des Pendlerrechners vorlegen müssen, der verpflichtend zum Lohnkonto zu nehmen war. Änderungen waren innerhalb eines Monats der Arbeitgeberin mit dem Ausdruck bekanntzugeben. Dies sei nicht geschehen. Der Bf. habe durchgehend bis 2019 das kleine Pendlerpauschale geltend gemacht. Da der Bf. die ursprünglichen Erklärungen gegenüber der Dienstgeberin nicht vorlege, sei eine Feststellung darüber, dass und ob der Erklärung unrichtige Verhältnisse zugrunde lagen, gar nicht möglich (Erörterungstermin, Stellungnahme des Finanzamtes vom 20.01.2026).

#### **Bf.:**

Er begehrt das große Pendlerpauschale sowie den höheren Betrag für den Pendlereuro für 2014 bis 2017. Die Arbeitszeiten der Jahre 2016 und 2017 seien vollständig belegt. Er habe auch 2014 und 2015 in Gleitzeit gearbeitet. Die Verhältnisse seien für 2014 und 2015 die gleichen wie 2016 und 2017 gewesen.

Seine **Kernarbeitszeit** sei zwischen **7.00 und 16.00 Uhr**. Bei dieser Konstellation sei die Benützung des öffentlichen Massenbeförderungsmittels unzumutbar (siehe Abfrage vom 08.10.2019). Das FAÖ wähle die für das FAÖ günstigeren Varianten und werde das Arbeitsende nicht berücksichtigt, ebenso wenig die immer wieder sich ändernden Zeiten von Arbeitsbeginn und -ende. Er wisse nicht, wie er in der Praxis nach Hause gekommen wäre (Bf. im Schreiben vom 12.11.2025).

Er habe seine Arbeitszeiten von 2016 und 2017 Position für Position geprüft Ankunftszeit plus Abfahrtszeit (gekoppelt). Daraus habe sich ergeben, dass 65 bis 70 % seiner Arbeitszeit nicht mit den Vorgaben des Pendlerrechners bewältigbar gewesen wären oder eine Unzumutbarkeit wegen zu langer Anfahrtszeit vorliege (Schreiben des Bf. vom 03.12.2025).

Der Pendlerrechner sei nicht anzuwenden. Zum Beweis lege er die Fahrpläne der Jahre 2016 bis 2017 vor sowie die Berechnung des FAÖ. Um seine Dienstzeiten abzubilden, seien nur drei Ankunftszeiten und Abfahrtszeiten möglich, was sein Gleitzeitmodell ad absurdum führe.

Ankunftszeit 7.10, Arbeitsbeginn 7.13

Abfahrtszeit 16.28, Arbeitsende 16.25

Abfahrtszeit Freitag 13.18, Arbeitsende 13.15.

Seine Prüfung der gesamten tatsächlichen Arbeitszeiten laut Arbeitszeitaufzeichnungen der Jahre 2016 und 2017 habe ergeben, dass

- 2016 von 218 Arbeitstagen an 149 Tagen (rd. 68,3% der gesamten Arbeitstage) und
- 2017 von 214 Arbeitstagen an 122 Tagen (57 % der gesamten Arbeitstage)

die Buslinie 2 nicht habe genutzt werden können.

Angemerkt wird, dass die vom Bf. genannten Fahrpläne für 2016 und 2017 nicht beigelegt waren, jedoch der Fahrplan der Buslinie 1, gültig ab 14.09.2014.

Bezüglich der Aufforderung der Richterin zur Vorlage des Pendlerrechners aus 2014 und 2015 stelle sich die Frage des „Warums“. Diese hätten auch 2014 und 2015 zu keinem Zeitpunkt die tatsächlich relevanten Arbeitszeiten seiner Tätigkeit als Leiter Abteilung X abdecken können, weil drei An- und Abfahrtszeiten möglich gewesen seien (Schreiben des Bf. vom 07.01.2026).

Anlässlich des Telefonates vom 06.05.2026 bestätigte der Bf., dass Zugs- und Busbahnhof sowohl in Ort-Arbeitsstätte als auch in Ort 2 am gleichen Platz angrenzend gelegen waren. Daher habe er auch die Bahnverbindung zwischen diesen beiden Orten nutzen können. Er gab dazu an, dass er nur die Verbindung laut Wegstrecke des Pendlerrechners geprüft habe.

Aus den Busfahrplänen seien nur die Ankunftszeiten bei der Arbeitsstelle 7:02 und 7:57 relevant (Buslinie 2), bei der Heimfahrt von der Arbeitsstelle die Abfahrtszeiten 16:18 und 17:23. Die Prüfung der Zeiten in Kombination der insgesamt geprüften 425 Arbeitstage habe ergeben, dass er an 60% seiner Arbeitstage vor der Ankunftszeit am Morgen bzw. nach der Abfahrtszeit am Nachmittag noch in der Firma gewesen sei und seine Arbeit bei Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel nicht hätte verrichten können. Er könne nicht gezwungen werden, auf einen späteren Bus zu warten, es würden dann ohnedies die für ein öffentliches Verkehrsmittel relevanten Zeiten überschritten.

Zur Bahnverbindung zwischen Ort 2 und Ort-Arbeitsstätte (auch im Fall 7 zugrunde liegend) führte er aus, dass der Bus in Ort 2 um 6:35 angekommen ist (Buslinie1), der Zug aber um 6:24 abgefahren sei. Unterlagen brachte er nicht bei.

Über Befragen, dass die angegebene „Kernzeit“ von „9:00 bis 16:00“ (richtig lt. Angaben des Bf. im Schreiben vom 12.11.2025 „7.00 bis 16.00 Uhr“) gar nicht erlaubt hätte, vor 16:00 wegzugehen, gab er an, dass es sich hierbei um das Wunschdenken der Vorstände der Dienstgeberin gehandelt habe. Mit dem späteren HomeOffice habe es Probleme gegeben und es seien einige in der Firma nicht mehr anzutreffen gewesen.

Das Finanzamt könne ihn nicht zwingen, 10 Stunden zu arbeiten.

Zur Frage, wie viele Stunden seine Normalarbeitszeit bzw. Arbeitszeit umfasst habe, verwies er auf die Bestätigung der Dienstgeberin vom 08.10.2019 für den Zeitraum 2014 bis 2018.

In den Jahren 2014 bis 2017 sei er niemals mit den öffentlichen Verkehrsmitteln gefahren. Er habe sich sehr wohl einmal ausgerechnet, wie lange er gefahren wäre; das könne er aber jetzt nicht sagen, wie lange dies tatsächlich gewesen wäre.

Abschließend beantragte der Bf. die Stattgabe der Beschwerde (mündliche Verhandlung).

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

#### **Sachverhalt**

Im Beschwerdezeitraum war der Bf. als Abteilungsleiter X bei der Dienstgeberin beschäftigt. Der konkrete Inhalt des Dienstvertrages wurde (dem BFG) nicht bekannt gegeben.

Dem Bf. stand im Beschwerdezeitraum kein arbeitgebereigenes Kfz zur Verfügung. Er hatte eine gleitende Arbeitszeit, der Gleitzeitrahmen war von 7.00 Uhr bis 18.00 Uhr. Die tatsächlich absolvierten Zeiten des Arbeitsbeginns bzw. -endes wechselten täglich. Die Zeiträume, für die Arbeitszeitaufzeichnungen vorgelegt sind, sind im Verfahrensgang festgehalten und werden diesem Erkenntnis zugrunde gelegt.

Dem Bf. stand im Zeitraum 2014 bis 2017 das kleine Pendlerpauschale zu und war dieses bereits von der Dienstgeberin bei der laufenden Lohnauszahlung zugrunde gelegt, ebenso die entsprechenden Beträge für den Pendlereuro.

Die ursprünglichen der Dienstgeberin vorgelegten Pendlerrechner-Abfragen brachte der Bf. nicht bei. Er hätte sie im Jahr 2019 (Arbeitnehmerveranlagung und Einbringung der Beschwerde) noch beschaffen können. Ihr Inhalt ist dem BFG daher nicht bekannt. Es ist folglich nicht möglich, Feststellungen zu den ursprünglich eingetragenen Zeiten für den Arbeitsbeginn und das Arbeitsende zu treffen. Der Bf. hat nicht behauptet, dass seinen ursprünglichen Pendlerrechner-Abfragen unrichtige Verhältnisse weder hinsichtlich der

zeitlichen Eingaben noch der ausgewiesenen Wegstrecke und Verkehrsverbindungen zugrunde gelegt gewesen wären.

In den ursprünglichen Pendlerrechner-Abfragen wollte der Bf. bezüglich des Arbeitsbeginnes und -endes eine solche Konstruktion wählen, die ihm das große Pendlerpauschale gebracht hätte. Laut seinen Angaben hat er den Abfragen verschiedenste Zeiten zugrunde gelegt, die - egal, welchen zeitlichen Eintrag er wählte - als Ergebnis immer das kleine Pendlerpauschale ausgewiesen haben.

Der Bf. erfüllt nicht die Voraussetzungen des § 2 Abs. 1 Z. 1 PendlerVO. Er stützt sein Beschwerdebegehren bezüglich der Unzumutbarkeit eines Massenbeförderungsmittels auf die Zeitdauer (§ 2 Abs. 1 Z. 2 PendlerVO).

Die vom Bf. in seiner Abfrage vom 08.10.2019 ausgewiesene Zeit für Arbeitsbeginn (7.00 Uhr) und Arbeitsende (16.00 Uhr) hat es im Beschwerdezeitraum in dieser Kombination gar nicht gegeben. Ein Arbeitsbeginn mit 7.00 Uhr war nur sehr selten der Fall.

Der Bf. stellt die vom Finanzamt ermittelten Zeiten für den relativ häufigsten Arbeitsbeginn und das relativ häufigste Arbeitsende nicht in Abrede, sondern gibt nur an, dass er mit den Buslinien 1 und 2 in Kombination mit dem PKW überwiegend nicht in der für das kleine Pendlerpauschale erforderlichen Zeit nach Hause gekommen wäre.

Die in den Pendlerrechner-Abfragen ausgewiesenen Buslinien 1 und 2 verkehrten im Beschwerdezeitraum auf der Strecke Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung. Daneben standen für die Zurücklegung der Strecke Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung auch Bahnverbindungen sowie andere Umstiegspunkte zur Verfügung.

## **Erwägungen**

Der festgestellte Sachverhalt fußt auf den Vorbringen und Unterlagen im vorgelegten Akteninhalt, dem ergänzend geführten Vorhalteverfahren (vor dem BFG) sowie den Vorbringen im Erörterungstermin und in der mündlichen Verhandlung.

Dass es sich bei der von der Dienstgeberin bezeichneten „üblichen Arbeitszeit“ von 7.00 Uhr bis 18.00 Uhr um den Gleitzeitrahmen handelte, bestätigte der Bf. in der mündlichen Verhandlung.

Der Senat vermochte dem Vorbringen des Bf., dass die „Kernzeit“ von 7.00 Uhr bis 16.00 Uhr (Angabe lt. Bf. im Schreiben vom 12.11.2025) gewesen wäre, nicht zu folgen, hätte der Bf. doch niemals vor 16.00 Uhr seine Arbeitsstätte verlassen dürfen. Allfällige, seine Behauptung dokumentierenden Unterlagen (z. B. Dienstvertrag, etc.) hat der Bf. nicht vorgelegt. Den vorgelegten Zeitaufzeichnungen ist zu entnehmen, dass der Bf. sehr wohl auch nach Mittag bereits seinen Dienst beendete.

Aus den Angaben des Bf. in der mündlichen Verhandlung, dass schon bei seinen ursprünglichen Pendlerrechner-Abfragen er eine „Konstruktion“ wählen wollte, die ein großes Pendlerpauschale ergab, im dies jedoch bei keiner der zeitlichen Eingaben gelang, ließ den Senat unzweifelhaft zur Auffassung kommen, dass in den Jahren 2014 bis 2017 bei den vom Bf. absolvierten Arbeitszeiten keine Anhaltspunkte für die Gewährung eines großen Pendlerpauschales gegeben waren, hätte doch der Bf. bei seinen „Konstruktionen“ die „richtigen Zeiten“ für das große Pendlerpauschale „gefunden“. Unterstützung für diese Ansicht finden sich in den Ergebnissen der Pendlerrechner-Abfragen des Finanzamtes.

Die vom Finanzamt gewählten Abfragezeiten kommen den Erfordernissen der PendlerVO näher als jene des Bf. in seiner Abfrage vom 08.10.2019. Insbesondere findet sich der Arbeitsbeginn lt. Bf. in den Arbeitszeitaufzeichnungen 2016 dreimal, in jenen aus 2017 überhaupt nicht (Auswertung Arbeitszeitaufzeichnungen).

Die dem BFG vorliegenden Pendlerrechner-Abfragen weisen nicht nur die Buslinien 1 und 2, sondern auch Bahnverbindungen und andere Umstiegspunkte aus. Daher war aus dem allgemein gehaltenen Vorbringen, die Rückkehr von der Arbeitsstätte zum Wohnort wäre mit den Buslinien 1 und 2 nicht rechtzeitig (für das kleine Pendlerpauschale) erfolgt, nichts zu gewinnen.

Der vorgelegte Busfahrplan für die Linie 1 für den Zeitraum ab 15.12.2024 weist eine andere Streckenführung auf, diese war jedoch im Beschwerdezeitraum nicht relevant, wie die (vom Bf.) vorgelegten Busfahrpläne für den Beschwerdezeitraum zeigen.

### **Rechtliche Beurteilung:**

#### **§ 16 Abs. 1 Z. 6 EStG 1988**

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

*a) Diese Ausgaben sind durch den Verkehrsabsatzbetrag (§ 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 Verkehrsabsatzbetrag, 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 **mehr als 40 km bis 60 km 1 356 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 **mehr als 40 km bis 60 km 2 568 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. Ist dies nicht der Fall gilt Folgendes: ...

f) ...

g) Für die Inanspruchnahme des Pendlerpauschales hat der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber auf **einem amtlichen Vordruck eine Erklärung über das Vorliegen der Voraussetzungen abzugeben**. Der Arbeitgeber hat die Erklärung des Arbeitnehmers zum Lohnkonto (§ 76) zu nehmen. **Änderungen der Verhältnisse für die Berücksichtigung des Pendlerpauschales** muss der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber innerhalb eines Monats melden.

h) Das Pendlerpauschale ist auch für Feiertage sowie für Lohnzahlungszeiträume zu berücksichtigen, in denen sich der Arbeitnehmer im Krankenstand oder Urlaub befindet.

i) ...

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

### **§ 33 Abs. 5 Z. 4 EStG 1988**

Bei Einkünften aus einem bestehenden Dienstverhältnis stehen folgende Absetzbeträge zu:

Ein Pendlereuro in Höhe von jährlich zwei Euro pro Kilometer der einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, wenn der Arbeitnehmer Anspruch auf ein Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 hat. Für die Berücksichtigung des Pendlereuros gelten die Bestimmungen des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b und lit. e bis j entsprechend (Z. 4).

### **Pendlerverordnung**

Die hier maßgeblichen Bestimmungen der Pendlerverordnung, **BGBl. II Nr. 276/2013** (für den Zeitraum 01.01.2014 bis 24.06.2014) bzw. in der Fassung **BGBl. II Nr. 154/2014** (für den Zeitraum 25.06.2014 bis 31.12.2017) sind folgende:

### **§ 1 Abs. 1 Pendlerverordnung**

Die **Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte** umfasst die gesamte Wegstrecke, die unter Verwendung eines Massenbeförderungsmittels, ausgenommen eines Schiffes oder Luftfahrzeuges, unter Verwendung eines privaten Personenkraftwagens oder auf Gehwegen (Abs. 7) zurückgelegt werden muss, um nach Maßgabe des Abs. 2 in der kürzesten möglichen

*Zeitdauer (§ 2 Abs. 2) die Arbeitsstätte von der Wohnung aus zu erreichen. Entsprechendes gilt nach Maßgabe des Abs. 3 für die Entfernung zwischen Arbeitsstätte und Wohnung.*

#### **§ 1 Abs. 2 Pendlerverordnung**

*Der **Ermittlung der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte** sind die Verhältnisse zu Grunde zu legen, die vorliegen, wenn die Arbeitsstätte in einem Zeitraum von 60 Minuten vor dem tatsächlichen Arbeitsbeginn bis zum tatsächlichen Arbeitsbeginn erreicht wird.*

#### **§ 1 Abs. 3 Pendlerverordnung**

*Der **Ermittlung der Entfernung zwischen Arbeitsstätte und Wohnung** sind die Verhältnisse zu Grunde zu legen, die vorliegen, wenn die Arbeitsstätte in einem Zeitraum vom tatsächlichen Arbeitsende bis zu einem Zeitpunkt, der 60 Minuten später liegt, verlassen wird.*

#### **§ 1 Abs. 4 Pendlerverordnung idF BGBl. Nr. II 276/2013**

*Besteht die **Möglichkeit gleitender Arbeitszeit** ist der Ermittlung der Entfernung ein Arbeitsbeginn oder Arbeitsende zu Grunde zu legen, das der Ankunfts- bzw. Abfahrtszeit von Massenbeförderungsmitteln am besten entspricht.*

#### **§ 1 Abs. 4 Pendlerverordnung idF BGBl. Nr. II 154/2014**

*Bei **flexiblen Arbeitszeitmodellen** (beispielsweise gleitender Arbeitszeit), ist der Ermittlung der Entfernung ein **Arbeitsbeginn und ein Arbeitsende** zu Grunde zu legen, das den **überwiegenden tatsächlichen Arbeitszeiten im Kalenderjahr** entspricht.*

#### **§ 1 Abs. 5 Pendlerverordnung idF BGBl. Nr. II 276/2013**

*Sind die **zeitlichen und örtlichen Umstände der Erbringung der Arbeitsleistung** während des gesamten Kalendermonats im Wesentlichen gleich und ergeben sich nach Abs. 2 einerseits und Abs. 3 andererseits abweichende Entfernungen, ist jene Entfernung maßgebend, die sich aufgrund der längeren Zeitdauer gemäß § 2 Abs. 2 ergibt.*

#### **§ 1 Abs. 5 Pendlerverordnung idF BGBl. Nr. II 154/2014**

*Sind die **zeitlichen und örtlichen Umstände der Erbringung der Arbeitsleistung** während des gesamten Kalendermonats im Wesentlichen gleich und ergeben sich nach Abs. 2 einerseits und Abs. 3 andererseits abweichende Entfernungen, ist die längere Entfernung maßgebend.*

#### **§ 1 Abs. 6 Pendlerverordnung idF BGBl. Nr. II 276/2013**

*Sind die **zeitlichen oder örtlichen Umstände der Erbringung der Arbeitsleistung während des gesamten Kalendermonats nicht im Wesentlichen gleich**, ist jene Entfernung maßgebend, die*

*im Kalendermonat überwiegend zurückgelegt wird. Liegt kein Überwiegen vor, ist jene Entfernung maßgebend, die sich aufgrund der längeren Zeitdauer gemäß § 2 Abs. 2 ergibt.*

**§ 1 Abs. 6 Pendlerverordnung idF BGBl. Nr. II 154/2014**

*Sind die zeitlichen oder örtlichen Umstände der Erbringung der Arbeitsleistung während des gesamten Kalendermonats nicht im Wesentlichen gleich, ist jene Entfernung maßgebend, die im Kalendermonat überwiegend zurückgelegt wird. Liegt kein Überwiegen vor, ist die längere Entfernung maßgebend.*

**§ 1 Abs. 8 Pendlerverordnung idF BGBl. Nr. II 276/2013**

*Ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar (§ 2 Abs. 1), bemisst sich die Entfernung nach den Streckenkilometern des Massenbeförderungsmittels und allfälliger zusätzlicher Straßenkilometer und Gehwege. Beträgt die Gesamtstrecke zumindest 20 Kilometer, sind angefangene Kilometer auf volle Kilometer aufzurunden.*

**§ 1 Abs. 9 Pendlerverordnung idF BGBl. Nr. II 276/2013**

*Ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels unzumutbar (§ 2 Abs. 1), bemisst sich die Entfernung nach der kürzesten Straßenverbindung. Beträgt die Gesamtstrecke zumindest zwei Kilometer, sind angefangene Kilometer auf volle Kilometer aufzurunden.*

**§ 1 Abs. 9 Pendlerverordnung idF BGBl. Nr. II 154/2014**

*Ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels unzumutbar (§ 2 Abs. 1), bemisst sich die Entfernung nach den Straßenkilometern der schnellsten Straßenverbindung. Beträgt die Gesamtstrecke zumindest zwei Kilometer, sind angefangene Kilometer auf volle Kilometer aufzurunden.“*

Der eingefügte **§ 1 Abs. 10 Pendlerverordnung idF BGBl. Nr. II 154/2014** lautet:

*Bei der Ermittlung der Straßenkilometer gemäß Abs. 8 und 9 sind nur abstrakte durchschnittliche Verhältnisse zu berücksichtigen, die auf einer typisierenden Betrachtung beruhen (insbesondere Durchschnittsgeschwindigkeiten). Konkrete Verhältnisse (insbesondere Staus oder privat veranlasste Umwege) sind nicht zu berücksichtigen.*

**§ 2 Abs. 1 Pendlerverordnung idF BGBl. Nr. II 276/2013**

*Die Zumutbarkeit bzw. Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels ist nach Z 1 und Z 2 zu beurteilen. Dabei sind die Verhältnisse gemäß § 1 zu Grunde zu legen. Die Umstände, die die Zumutbarkeit bzw. Unzumutbarkeit begründen, **müssen jeweils überwiegend im Kalendermonat** vorliegen.*

1. **Unzumutbarkeit** der Benützung eines Massenbeförderungsmittels liegt vor, wenn,

a) zumindest für die Hälfte der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte oder zwischen Arbeitsstätte und Wohnung nach Maßgabe des § 1 kein Massenbeförderungsmittel zur Verfügung steht oder

b) der Steuerpflichtige über einen gültigen Ausweis gemäß § 29b der Straßenverkehrsordnung 1960, BGBl. Nr. 159, in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 39/2013 verfügt oder

c) die Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel wegen dauernder Gesundheitsschädigung oder wegen Blindheit für den Steuerpflichtigen im Behindertenpass (§ 42 Abs. 1 Bundesbehindertengesetz BGBl. Nr. 283/1990, in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 150/2002) eingetragen ist.

2. Kommt Z 1 nicht zur Anwendung, gilt unter Zugrundelegung der Zeitdauer (Abs. 2) Folgendes:

a) Bis 60 Minuten Zeitdauer ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels stets zumutbar.

b) Bei mehr als 120 Minuten Zeitdauer ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels stets unzumutbar.

c) Übersteigt die Zeitdauer 60 Minuten nicht aber 120 Minuten, ist auf die **entfernungsabhängige Höchstdauer** abzustellen. Diese beträgt **60 Minuten zuzüglich einer Minute pro Kilometer der Entfernung**, jedoch maximal 120 Minuten. Angefangene Kilometer sind dabei auf volle Kilometer aufzurunden. Übersteigt die kürzeste mögliche Zeitdauer die entfernungsabhängige Höchstdauer, ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels unzumutbar.

## **§ 2 Abs. 2 Pendlerverordnung idF BGBl. Nr. II 276/2013**

Die **Zeitdauer** umfasst die **gesamte Zeit, die vom Verlassen der Wohnung bis zum Arbeitsbeginn bzw. vom Arbeitsende bis zum Eintreffen bei der Wohnung verstreicht**; sie umfasst auch **Wartezeiten**. Stehen verschiedene Massenbeförderungsmittel zur Verfügung, ist der Ermittlung der Zeitdauer die Benützung des schnellsten öffentlichen Verkehrsmittels zu Grunde zu legen. Zudem ist die **optimale Kombination zwischen Massenbeförderungsmittel und Individualverkehrsmittel** zu berücksichtigen; dabei ist davon auszugehen, dass für mehr als die Hälfte der Wegstrecke zur Verfügung stehenden Massenbeförderungsmitteln verwendet werden.

## **§ 2 Abs. 2 Pendlerverordnung idF BGBl. Nr. II 154/2014**

Die **Zeitdauer** umfasst die **gesamte Zeit, die vom Verlassen der Wohnung bis zum Arbeitsbeginn bzw. vom Arbeitsende bis zum Eintreffen bei der Wohnung verstreicht**; sie umfasst auch **Wartezeiten**. Für die Ermittlung der Zeitdauer gilt:

1. Stehen verschiedene Massenbeförderungsmittel zur Verfügung, ist **das schnellste Massenbeförderungsmittel** zu berücksichtigen.
2. Zudem ist die **optimale Kombination von Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel** zu berücksichtigen; dabei ist für mehr als die Hälfte der Entfernung ein zur Verfügung stehendes Massenbeförderungsmittel zu berücksichtigen. Ist eine Kombination von Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel mit einem Anteil des Individualverkehrsmittels von höchstens 15 Prozent der Entfernung verfügbar, ist diese Kombination vorrangig zu berücksichtigen.
3. Steht sowohl ein Massenbeförderungsmittel als auch eine Kombination von Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel zur Verfügung, liegt eine optimale Kombination im Sinne der Z 2 nur dann vor, wenn die nach Z 2 ermittelte Zeitdauer gegenüber dem schnellsten Massenbeförderungsmittel zu einer Zeitersparnis von mindestens 15 Minuten führt.

#### **§ 2 Abs. 3 Pendlerverordnung idF BGBl. Nr. II 276/2013**

*Sind die zeitlichen und örtlichen Umstände der Erbringung der Arbeitsleistung während des gesamten Kalendermonates im Wesentlichen gleich, und ergeben sich nach § 1 Abs. 2 und 3 unterschiedliche Zeitdauern, ist die längere Zeitdauer maßgebend.*

#### **§ 2 Abs. 4 Pendlerverordnung idF BGBl. Nr. II 276/2013**

*Sind die zeitlichen oder örtlichen Umstände der Erbringung der Arbeitsleistung während des gesamten Kalendermonats nicht im Wesentlichen gleich, ist jene Zeit maßgebend, die erforderlich ist, um die Entfernung von der Wohnung zur Arbeitsstätte bzw. von der Arbeitsstätte zur Wohnung im Lohnzahlungszeitraum **überwiegend** zurückzulegen. Liegt kein Überwiegen vor, ist die längere Zeitdauer gemäß § 2 Abs. 2 maßgebend.*

#### **§ 3 Abs. 1 Pendlerverordnung**

*Für die Ermittlung der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bzw. zwischen Arbeitsstätte und Wohnung (§ 1) und für die Beurteilung, ob die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar oder unzumutbar ist (§ 2), **ist** für Verhältnisse innerhalb Österreichs der vom Bundesministerium für Finanzen im Internet zur Verfügung gestellte **Pendlerrechner zu verwenden.***

#### **§ 3 Abs. 2 Pendlerverordnung**

*Dem Pendlerrechner sind die **Verhältnisse** zu Grunde zu legen, die für **den abgefragten Tag bestehen.***

### **§ 3 Abs. 3 Pendlerverordnung idF BGBl. Nr. II 276/2013**

*Entsprechen die zeitlichen und örtlichen Umstände der Erbringung der Arbeitsleistung während des gesamten Kalendermonats im Wesentlichen jenen, die für den abgefragten Tag im Pendlerrechner bestehen, kann angenommen werden, dass das unter Verwendung des Pendlerrechners für den abgefragten Tag ermittelte Ergebnis mit dem übereinstimmt, das sich für alle maßgebenden Tage des Kalendermonats ergibt.*

### **§ 3 Abs. 4 Pendlerverordnung**

*Liegen für verschiedene abgefragte Tage unter Verwendung des Pendlerrechners unterschiedliche Ergebnisse vor, ist jenes maßgebend, das für einen abgefragten Tag (Abs. 3) ermittelt wurde, der jenem Kalenderjahr zuzurechnen ist, für das die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und die Beurteilung, ob die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar ist, zu beurteilen ist. In allen anderen Fällen ist die **zeitnähere Abfrage** nach Abs. 3 maßgebend.*

### **§ 3 Abs. 5 Pendlerverordnung idF BGBl. Nr. II 276/2013**

*Das **Ergebnis des Pendlerrechners ist nicht heranzuziehen**, wenn **nachgewiesen** wird, dass*

- 1. die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bzw. die Entfernung zwischen Arbeitsstätte und Wohnung (§ 1) oder*
- 2. die Beurteilung, ob die Benützung eines Massenbeförderungsmittels unzumutbar ist (§ 2)*

***nicht den maßgebenden tatsächlichen Verhältnissen** entspricht. Dieser Nachweis kann vom Steuerpflichtigen nur im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung erbracht werden.*

### **§ 3 Abs. 5 Pendlerverordnung idF BGBl. Nr. II 154/2014**

*Das **Ergebnis des Pendlerrechners ist nicht heranzuziehen**, wenn **nachgewiesen** wird, dass*

- 1. bei der Berechnung der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bzw. der Entfernung zwischen Arbeitsstätte und Wohnung (§ 1) oder*
  - 2. bei der Beurteilung, ob die Benützung eines Massenbeförderungsmittels unzumutbar ist (§ 2)*
- unrichtige Verhältnisse berücksichtigt werden**. Dieser Nachweis kann vom Steuerpflichtigen nur im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung erbracht werden. Die Nachweismöglichkeit erstreckt sich jedoch nicht auf jene Verhältnisse, die dem Pendlerrechner auf Grund einer abstrakten Betrachtung des Individualverkehrs hinterlegt sind und auf einer typisierenden Betrachtung beruhen (beispielsweise die hinterlegte Durchschnittsgeschwindigkeit).*

### **§ 3 Abs. 6 Pendlerverordnung idF BGBl. Nr. II 276/2013**

*Der Ausdruck des ermittelten Ergebnisses des Pendlerrechners gilt als amtlicher Vordruck im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. g EStG 1988. Erfolgt keine Berücksichtigung des Pendlerpauschales und des Pendlereuro durch den Arbeitgeber bei Anwendung des Lohnsteuertarifs, hat der Arbeitnehmer einen Ausdruck des ermittelten Ergebnisses des Pendlerrechners für Zwecke der Berücksichtigung bei der Einkommensteuerveranlagung aufzubewahren.*

### **§ 3 Abs. 6 Pendlerverordnung idF BGBl. Nr. II 154/2014**

*Der Arbeitnehmer hat das Ergebnis des Pendlerrechners auszudrucken. Dieser Ausdruck gilt als amtlicher Vordruck im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. g EStG 1988. Erfolgt keine Berücksichtigung des Pendlerpauschales und des Pendlereuro durch den Arbeitgeber bei Anwendung des Lohnsteuertarifs, hat der Arbeitnehmer den Ausdruck des ermittelten Ergebnisses des Pendlerrechners für Zwecke der Berücksichtigung bei der Einkommensteuerveranlagung heranzuziehen und aufzubewahren.*

### **Der vorliegende Fall ist nun wie folgt zu beurteilen:**

Der Bf. meint im Zuge (der Beschwerde) seiner Arbeitnehmerveranlagung, dass – gestützt auf § Abs. 5 PendlerVO das Ergebnis des Pendlerrechners - das bis dato im Zuge der Lohnauszahlung berücksichtigte kleine Pendlerpauschale bzw. der Pendlereuro - nicht heranzuziehen sei.

Daher ist zu beurteilen, ob der Bf. den Nachweis erbracht hat, dass bei der Berechnung der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bzw. der Entfernung zwischen Arbeitsstätte und Wohnung (§ 1) oder bei der Beurteilung, ob die Benützung eines Massenbeförderungsmittels unzumutbar ist (§ 2) **unrichtige Verhältnisse berücksichtigt** wurden.

Zumal der Bf. seine Angaben in seinen ursprünglichen, seiner Dienstgeberin übergebenen Pendlerrechner-Abfragen (Erklärungen) nicht bekannt gegeben hat, ist eine Beurteilung, dass unrichtige Verhältnisse zugrunde gelegt waren, gar nicht möglich, fehlt es doch an den für eine solche Feststellung erforderlichen „Basisdaten“. Mögen diese Unterlagen im Jahr 2025 bei der Dienstgeberin nicht mehr zu beschaffen gewesen sein, so wäre die Beischaffung laut Bf. im Jahr 2019 sehr wohl möglich gewesen. Es wäre am Bf. gelegen, für eine allfällige Vorlage von Beweisen entsprechend Sorge zu tragen.

Angesichts der Angaben des Bf. in der mündlichen Verhandlung, dass sich bei jeder seiner auf die Erlangung des großen Pendlerpauschales gerichteten „Konstruktionen“ seiner zeitlichen Angaben zum Arbeitsbeginn und -ende in den Jahren 2014 bis 2017 immer ergeben habe, dass ihm nur das kleine Pendlerpauschale zustand, darf davon ausgegangen werden, dass er

sämtliche tatsächlich absolvierten Arbeitsbeginn- und Arbeitsendezeiten kombinierte. Dies zeigt für den Senat auf, dass in den Jahren 2014 bis 2017 alle nur möglichen „Konstruktionen“ der Pendlerrechner-Abfragen die Zumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels bejahten. Der Bf. hat im gesamten Verfahren niemals behauptet, dass die den ursprünglichen Pendlerrechner-Abfragen zugrunde liegenden Verhältnisse auch hinsichtlich Streckenführung, Linien, Umstiegspunkte, etc., nicht den tatsächlichen Verhältnissen entsprochen hätten. Wären bereits den ursprünglichen Abfragen bzw. Erklärungen unrichtige Verhältnisse zugrunde gelegen, hätte der Bf. diese gemäß § 16 Abs.1 Z. 6 lit. g EStG 1988 innerhalb eines Monats seiner Dienstgeberin anzeigen müssen.

Wenn also ohnehin der Bf. in den „Ursprungsjahren“ 2014 bis 2017 versuchte, seine zeitlichen Angaben so zu steuern, dass das große Pendlerpauschale ausgeworfen wird, dies aber nicht gelungen ist, kann dem Beschwerdebegehren nicht gefolgt werden.

Die Abfrage vom 08.10.2019 ist die spätere, der keine historischen Daten, sondern jene des Jahres 2019 zugrunde liegen. Sollte sich für diverse zeitliche Abfragen auf Basis der Daten des Jahres 2019 allenfalls ein großes Pendlerpauschale ergeben, so dürfen die Verhältnisse des Jahres 2019 nicht auf die Jahre 2014 bis 2017 rückprojiziert werden; dies hier auch deshalb, weil es die ursprünglichen Erklärungen des Bf. gegeben hat, die alle nur das kleine Pendlerpauschale auswiesen.

Bei den vom Bf. für in seiner Abfrage gewählten Zeiten (7.00 bis 16.00) handelt es sich jedenfalls weder um Zeiten für einen repräsentativen Arbeitstag noch um den relativ häufigsten Arbeitsbeginn bzw. im Jahr 2016 auch nicht um das relativ häufigste Arbeitsende. Bei einem Arbeitsende von 16.00 Uhr war aber ohnehin die Benützung eines Massenbeförderungsmittels möglich und zumutbar.

Für 2014 und 2015 hätte schon mangels vollständiger Arbeitszeitaufzeichnungen ein großes Pendlerpauschale wegen fehlender Überprüfbarkeit überhaupt nicht gewährt werden dürfen (vgl. RV/7103937/2022).

Aus Sicht des Senates hat der Bf. den in § 3 Abs. 5 PendlerVO geforderten Nachweis nicht erbracht. Der Senat vermochte nicht zur Auffassung zu gelangen, dass den ursprünglichen Pendlerrechner-Abfragen unrichtige Verhältnisse zugrunde lagen.

Mögen allenfalls Anfangsschwierigkeiten beim Pendlerrechner bestanden haben, ist es mit den Erfahrungen des täglichen Lebens nicht im Einklang stehend, dass diese über den Zeitraum 2014 bis 2019 (Zeitpunkt der Entdeckung eines „Fehlers“ durch die damalige Steuerberatung) bestanden haben sollen. Es geht jedoch nicht an, mit allenfalls für 2019 relevanten Verhältnissen rückwirkend unrichtige Verhältnisse für den Zeitraum 2014 bis 2017 zu argumentieren und für rechtmäßig abgeschlossene Zeiträume aufgrund später geänderter Verhältnisse das große Pendlerpauschale zu fordern.

Nach all dem Gesagten konnte der Beschwerde in diesem Punkt kein Erfolg beschieden sein, weshalb sie als unbegründet abzuweisen war.

**Zusammenfassend ist daher**

der Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2014, 2015 und 2017 teilweise Folge zu geben (Spruchpunkt I und II) und ist

die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2016 als unbegründet abzuweisen (Spruchpunkt II.).

**B. Zur Un/Zulässigkeit der Revision (Zu Spruchpunkt III.)**

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.

Bezüglich der Erledigung des Pkt. A. 1. wurde der bereits unstrittigen Ansicht beider Parteien gefolgt. Die Erledigung des Pkt. A. 2. erfolgte im Rahmen der freien Beweiswürdigung.

Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor. Eine Revision ist daher nicht zulässig.

Beilagen:

3 Berechnungsblätter

Klagenfurt am Wörthersee, am 29. Juni 2026