

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Peter Bilger in der Beschwerdesache Bf., über die Beschwerde vom 17. März 2017 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 28.02.2017 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2015 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

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

Entscheidungsgründe

I. Sachverhalt und Verfahrensgang

Der Bf. war im Jahr 2015 als Grenzgänger nach der Schweiz tätig. Sein Wohnsitz befand sich in Postleitzahl1 Ort1, Straße1 17a, sein Arbeitsort bei der M. AG in Postleitzahl2 Ort2, Straße2. Arbeitsbeginn war um 7:30 Uhr, Arbeitsende war um 17:30 Uhr, am Freitag um 13:30 Uhr.

Im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung für dieses Jahr machte der Bf. für die Fahrten zur Arbeit und zurück das große Pendlerpauschale bei mehr als 20 km bis 40 km in Höhe von 1.479,00 Euro geltend.

Nachdem die Frist zur Beantwortung dazu gestellter Fragen (wie wurde das Pendlerpauschale ermittelt, warum ist die Nutzung eines öffentlichen Verkehrsmittels nicht zumutbar?) ohne Antwort verstrichen war, erließ das Finanzamt am 28.2.2017 den **angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2015**, mit dem es lediglich das kleine Pendlerpauschale in Höhe von 696,00 Euro als Werbungskosten berücksichtigte.

In der gegen diesen Bescheid am 17.3.2017 erhobenen **Beschwerde** beantragte der Bf. erneut das große Pendlerpauschale in Höhe von 1.479,00 Euro. Für die einfache Wegstrecke zwischen seiner Wohnung und der Arbeitsstätte werde unter

Benützung öffentlicher Verkehrsmittel mehr als eine Stunde benötigt. Daher sei für die Frage, ob die Verwendung öffentlicher Verkehrsmittel zumutbar sei oder nicht, auf die entfernungsabhängige Höchstdauer abzustellen. Diese betrage 60 Minuten zuzüglich einer Minute pro Kilometer der Entfernung, das seien in seinem Fall 21 Minuten. Die entfernungsabhängige Höchstdauer sei daher mit 81 Minuten anzusetzen.

Die kürzest mögliche Zeitdauer für die Zurücklegung der einfachen Wegstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte betrage 96 Minuten, die kürzeste Zeitdauer für den Weg zurück betrage 91 Minuten. Diese Zeitdauern berechnete er auf der Grundlage einer ÖBB-Fahrplanabfrage wie folgt:

Wegstrecke Wohnung – Arbeitsstätte, Arbeitsbeginn 7:30 Uhr

Fußweg zur nächstgelegenen Haltestelle	6 min
Wartesicherheit	3 min
Fahrtzeit mit öffentlichen Verkehrsmitteln, Abfahrt 6:03 Uhr	61 min
Fußweg zum Arbeitsplatz	5 min
Verbleibende Wartezeit bis zum Arbeitsbeginn um 7:30 Uhr	21 min
Gesamt	96 min

Wegstrecke Arbeitsstätte - Wohnung, Arbeitsende 17:30 Uhr

Fußweg zur nächstgelegenen Haltestelle	5 min
Verbleibende Wartezeit an der Haltestelle	18 min
Fahrtzeit mit öffentlichen Verkehrsmitteln, Abfahrt 17:53 Uhr	62 min
Fußweg zur Wohnung	6 min
Gesamt	91 min

Damit übersteige die kürzest mögliche Zeitdauer für beide Wegstrecken die entfernungsabhängige Höchstdauer und stehe ihm das große Pendlerpauschale daher zu.

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 23.3.2017 ab. Laut seinen Erhebungen bestehe bei bestmöglicher Kombination von Massenbeförderungs -und Individualverkehrsmitteln die Möglichkeit, in 75 Minuten (bei Arbeitsbeginn um 7:30 Uhr) von der Wohnung zur Arbeitsstätte zu gelangen. Die Zurücklegung des Rückwegs sei in von 78 Minuten möglich (bei Arbeitsende um 17:30 Uhr). Diese Wegzeiten berechnete es wie folgt ermittelt:

Wegstrecke Wohnung – Arbeitstätte, Arbeitsbeginn 7:30 Uhr

Wohnort – Bahnhof Ort4 mit dem Pkw	7 min
Abfahrt Ort4 Bahnhof um 6:22 Uhr, Ankunft Ort2-X, um 7:19 Uhr	57 min

Fußweg zur Arbeitsstätte	5 min
Verbleibende Wartezeit bis zum Arbeitsbeginn um 7:30 Uhr	6 min
Gesamt	75 min

Wegstrecke Arbeitsstätte - Wohnung, Arbeitsende 17:30 Uhr

Fußweg Arbeitsstätte – Ort2-X	5 min
Abfahrt Ort2 17:30, Ankunft Ort4 18:36	66 min
Ort4 – Wohnort	7 min
Gesamt	78 min

Im **Vorlageantrag** vom 21.4.2017 wandte der Bf. gegen die Wegzeitberechnung durch das Finanzamt ein, dieses habe keine Wartezeiten berücksichtigt. Für die Fahrt von der Wohnung zum Bahnhof Ort4 benötige man laut google-maps im besten Fall acht Minuten. Für die Parkplatzsuche und den Fußweg zum Bahnsteig sowie einer Wartesicherheit seien zusätzlich acht Minuten zu veranschlagen. Mit den 8 Minuten für die Fahrzeit mit dem Auto von der Wohnung zum Bahnhof Ort4, den weiteren acht Minuten für das Parken, die Gehzeit zum Bahnsteig und der Wartesicherheit sowie den 68 Minuten für die Wegzeit vom Bahnhof Ort4 bis zum Arbeitsbeginn um 7:30 Uhr gelange man so zu einer Wegzeit von insgesamt 84 Minuten. Damit übersteige die Wegzeit für die Hinfahrt zum Arbeitsort die entfernungsabhängige Höchstdauer von 81 Minuten und sei die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumindest für die halbe Entfernung nicht zumutbar. Das große Pendlerpauschale stehe ihm daher zu.

II. Rechtslage

Zwischen den Parteien ist strittig, ob dem Bf. im Jahr 2015 für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte das große oder lediglich das kleine Pendlerpauschale zustand.

Das Pendlerpauschale ist in § 16 EStG 1988 und der dazu ergangenen Pendlerverordnung BGBI. II 2013/76 geregelt.

Gemäß § 16 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Für Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte gilt gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 Folgendes:

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.

- b) Wird dem Arbeitnehmer ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zur Verfügung gestellt, steht kein Pendlerpauschale zu.
- 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.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 16 lit. f EStG 1988 wird der Bundesminister für Finanzen ermächtigt, Kriterien zur Festlegung der Entfernung und der Zumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels mit Verordnung festzulegen.

Mit der Verordnung der Bundesministerin für Finanzen über die Kriterien zur Ermittlung des Pendlerpauschales und des Pendlereuros, zur Einrichtung eines Pendlerrechners und zum Vorliegen eines Familienwohnsitzes (**Pendlerverordnung**), BGBl. II Nr. 276/2013, in der ab dem 1. Jänner 2014 geltenden Fassung BGBl. II Nr. 154/2014, wurde von dieser Ermächtigung Gebrauch gemacht.

Gemäß § 1 Abs. 1 Pendlerverordnung umfasst die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte 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.

Gemäß § 2 Abs. 1 Pendlerverordnung ist die Zumutbarkeit bzw. Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels 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.

Gemäß § 2 Abs. 1 Z 1 Pendlerverordnung liegt Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels 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.

Kommt Z 1 nicht zur Anwendung, gilt gemäß § 2 Abs. 2 Z 2 Pendlerverordnung 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.

Gemäß § 2 Abs. 2 Pendlerverordnung umfasst die **Zeitdauer** 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 das schnellste Massenbeförderungsmittel zu berücksichtigen (§ 2 Abs. 2 Z 1).

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 (§ 2 Abs. 2 Z 2).

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. 2 Z 3). Ist die Wegzeit der Anfahrt zur Arbeitsstätte

nicht gleich lang wie jener zur Rückfahrt, ist die längere Wehgzeit maßgeblich (§ 2 Abs. 3).

III. Rechtliche Würdigung

Für die Wegstrecke von der Wohnung des Bf. zu seiner Arbeitsstätte und zurück standen unstreitig Massenbeförderungsmittel zur Verfügung. Da im Beschwerdefall offensichtlich auch keiner der Unzumutbarkeitstatbestände aus gesundheitlichen Gründen gemäß § 2 Abs. 2 Z 1 lit. b und c EStG 1988 gegeben war, lag eine Unzumutbarkeit im Sinne des § 2 Abs. 1 der Pendlerverordnung nicht vor.

Es bleibt daher zu prüfen, ob eine Unzumutbarkeit im Sinne des § 2 Abs. 1 Pendlerverordnung gegeben war.

Erste Voraussetzung für eine solche Unzumutbarkeit ist, dass die Zeitdauer bei Benützung öffentlicher Massenbeförderungsmittel mehr als 60 beträgt (§ 2 Abs. 2 Z 2 lit. a Pendlerverordnung).

Für die Ermittlung der kürzesten Zeitdauer für die Zurücklegung des Weges von der Wohnung zur Arbeitsstelle mit öffentlichen Massenbeförderungsmitteln ist von beiden Parteien die Bahnverbindung ab Bahnhof Ort4 um 6:22 Uhr herangezogen worden. Die Ankunftszeit in Ort2-X wurde vom Finanzamt, allerdings ohne Angaben der genauen Verbindungen, mit 7:19 Uhr ermittelt. Der Bf. hat die Ankunftszeit in Ort2-X mit 7:04 Uhr ermittelt. Dafür hat er im Vorlageantrag die folgende Verbindung laut Abfrage im ÖBB-Online-Fahrplan mit Abfragedatum 20.4.2017 angegeben:

Bahn: Ort4 Bahnhof ab 6:22 - Ort5 Bahnhof an 6:31 Uhr;
Bus: Ort5 Bahnhof ab 6:32 Uhr – Ort3 Bahnhof an 6:56 Uhr;
Bus: Ort3 Bahnhof ab 7:02 – Ort2-X ab 7:04 Uhr.

Das Bundesfinanzgericht folgt dieser Ermittlung der Wegzeit von Ort4 bis Ort2-X durch den Bf. Da gemäß § 2 Abs. 2 Pendlerverordnung die Zeitdauer die gesamte Zeit vom Verlassen der Wohnung bis zum Arbeitsbeginn umfasst, ist die unterschiedliche Ermittlung der Ankunftszeiten in Ort2-X durch das Finanzamt und den Bf. allerdings ohne Bedeutung, da beide Parteien von derselben Abfahrtszeit vom Bahnhof Ort4 (6:22 Uhr) ausgehen und die Zeitdauer von der Abfahrt der Bahn in Ort4 bis zu Arbeitsbeginn nach beiden Berechnungen 68 Minuten beträgt.

Eine entscheidende Differenz besteht zwischen den Parteien aber in der Berechnung der Zeitdauer vom Verlassen der Wohnung bis zur Abfahrt der Bahn vom Bahnhof Ort4.

Für die Ermittlung der Zeitdauer von der Wohnung zum Bahnhof Ort4 ist nicht auf die Verwendung eines Massenbeförderungsmittels (Bus von der Wohnung nächstgelegenen Haltestelle), sondern eines Individualverkehrsmittels (des Kraftfahrzeugs des Bf.) abzustellen, wenn damit eine optimale Kombination im Sinne des § 2 Abs. 2 Z 2 Pendlerverordnung erreicht werden kann. Von einer solchen Kombination von

individuellem und öffentlichen Verkehrsmitteln sind die Parteien (das Finanzamt im der Beschwerdevorentscheidung, der Bf. in der Folge im Vorlageantrag) ausgegangen.

Das Finanzamt hat die kürzeste Fahrtzeit mit dem Pkw von der Wohnung zum Bahnhof Ort4 ohne Nennung der Ermittlungsgrundlagen mit 7 Minuten angesetzt. Der Bf. hat die Zeitdauer von der Wohnung bis zum Bahnhof Ort4 im Vorlageantrag anhand einer Abfrage bei google-maps für die 3,1 km lange Strecke vom Straße1 über die Astraße und die Bstraße zum Bahnhof Ort4 mit acht Minuten ermittelt. Das Bundesfinanzgericht kommt mit seiner Abfrage bei google-maps zu einer kürzest möglichen Autofahrt auf der 2,8 langen Strecke vom Straße1 17a in Ort1 über die Astraße und die Cstraße von sieben Minuten. Da davon auszugehen ist, dass diese Route auch im Jahr 2015 zur Verfügung gestanden hätte, ist als kürzeste Zeitdauer für den Weg von der Wohnung zum Bahnhof jene von 7 Minuten heranzuziehen.

Zur Fahrtzeit zum Bahnhof hat der Bf. im Vorlageantrag noch weitere acht Minuten bis zur Abfahrt der Bahn von Ort4 angesetzt. Diese acht Minuten hat er wie folgt begründet: „*Parkplatzsuche, Fußweg Parkplatz Bahnsteig, Berücksichtigung der täglich wechselnden Verkehrssituation (Winterverhältnisse) macht eine Wartesicherheit (5 Minuten), damit Öffi sicher nicht verpasst wird, notwendig, total acht Minuten*“. In einer anschließenden Anmerkung führt er aus: „*Park & Ride Ort4 hat nur etwa 10 Plätze, die zu 99% belegt sind. Kostenpflichtige Plätze sind verfügbar, aber zusätzlich ca. 3 bis 5 Minuten Gehweg entfernt, wird in dieser Rechnung nicht berücksichtigt*“.

Dazu ist zu sagen, dass grundsätzlich auch jene Zeiten, die für die Parkplatzsuche, das Parken und die Gehzeit vom Parkplatz zum Bahnsteig aufgewendet werden müssen, in die Zeitdauer einzubeziehen sind. Allerdings ist nicht nachvollziehbar, weshalb für diese Zeiten, wie der Bf. meint, acht Minuten veranschlagt werden sollen. Eine Berücksichtigung der *täglich wechselnden Verkehrssituation (Winterverhältnisse)* scheidet schon deshalb aus, da derartige Umstände die bereits via google-maps ermittelte Fahrzeit von der Wohnung zum Bahnhof betreffen und für diese Fahrzeiten in typisierender Betrachtung nur die üblichen, durchschnittlichen Verkehrsverhältnisse berücksichtigt werden können. Da für die Wegzeit auf die kürzest mögliche Zeitdauer abzustellen ist, kann auch eine Wartesicherheit von fünf Minuten - „*damit Öffi sicher nicht versäumt wird*“ - nicht berücksichtigt werden. Als Wartezeiten können nur solche Zeiten Berücksichtigung finden, die auch bei kürzest möglicher Zeitdauer nicht zu vermeiden und somit allgemein und objektiv gegeben sind wie etwa Wartezeiten aufgrund von fahrplanmäßigen Ankunfts- und Abfahrtszeiten oder, wie im Beschwerdefall, Wartezeiten zwischen der Ankunft am Dienstort und dem Dienstbeginn, nicht aber subjektiv bemessene "Wartesicherheiten".

Beim Bahnhof Ort4 stehen laut Parkplan der Marktgemeinde Ort4 (www.Ort4.at) sowohl kostenlose als auch gebührenpflichtige Parkplätze in unmittelbarer Bahnhofsnähe zur Verfügung. Auch wenn das Park & Ride-Angebot beim Bahnhof Ort4 im Jahr 2015 begrenzt gewesen sein mag, kann davon ausgegangen werden, dass zumindest ausreichend gebührenpflichtige Parkplätze in Bahnhofsnähe vorhanden waren. Auch der Bf. hat mit seiner Anmerkung im Vorlageantrag bestätigt, dass neben den Park

& Ride-Parkplätzen auch kostenpflichtige Parkplätze vorhanden waren. Da diese Parkplätze sich in (laut Parkplan sogar unmittelbarer) Bahnhofsnähe befanden, sind für die Parkplatzsuche, die allfällige Parkscheinlösung und die Gehzeit vom Parkplatz zum Bahnsteig im Durchschnitt nicht mehr als fünf Minuten zu berücksichtigen.

Das ergibt eine Wegzeit bei einer kombinierten Benützung von Individual- und Massenverkehrsmittel vom Verlassen der Wohnung bis zum Arbeitsbeginn von 80 Minuten:

Wohnort – Bahnhof Ort4 mit dem Pkw	7 min
Wegzeit Parkplatz – Bahnsteig	5 min
Abfahrt Ort4 Bahnhof 6:22 Uhr, Ankunft Ort2, X, 7:04 Uhr	42 min
Fußweg zur Arbeitsstätte	5 min
Verbleibende Wartezeit bis zum Arbeitsbeginn 7:30 Uhr	21 min
Gesamt	80 min

Eine solche Kombination von Verkehrsmitteln ist aber nur „optimal“ iS des § 2 Abs. 2 Z 2 Pendlerverordnung, wenn mit dieser gegenüber der ausschließlichen Verwendung von Massenbeförderungsmitteln eine Zeitersparnis von 15 Minuten erreicht werden kann.

Für den Weg von der Wohnung zum Bahnhof Ort4 wäre auch eine Busverbindung zur Verfügung gestanden. Der Bf. hat die Zeit vom Verlassen der Wohnung bis zum Arbeitsbeginn unter ausschließlicher Berücksichtigung von Massenbeförderungsmitteln, das heißt unter Berücksichtigung der Busverbindung von der Wohnung nächstgelegenen Haltestelle zum Bahnhof Ort4, in der Beschwerde mit insgesamt 96 Minuten ermittelt. In dieser Zeitdauer ist aber auch eine „*Wartesicherheit, damit das Verkehrsmittel nicht versäumt wird*“ von 3 Minuten enthalten. Wie bereits weiter oben ausgeführt, kann eine solche Wartesicherheit nicht berücksichtigt werden. Um diese Zeit reduziert gelangt man zu einer Zeitdauer vom Verlassen der Wohnung bis zum Arbeitsbeginn von nur mehr 93 Minuten. Die Kombination von Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel (80 Minuten) führt dann aber gegenüber der (ausschließlichen) Verwendung von Massenbeförderungsmitteln (93 Minuten) nur zu einer Zeitersparnis von 13 Minuten und ist daher nicht „optimal“ im Sinne des § 2 Abs. 2 Z 3 Pendlerverordnung. Die Zeitdauer ist daher gemäß § 2 Abs. 2 Z 1 Pendlerverordnung unter Berücksichtigung ausschließlichen der schnellsten Massenbeförderungsmittel zu ermitteln und beträgt 93 Minuten.

Da die Zeitdauer für den Weg von der Arbeitsstätte zur Wohnung (sowohl nach der Berechnung des Bf. wie der des Finanzamts und sowohl unter ausschließlicher Berücksichtigung von Massenbeförderungsmitteln als auch einer Kombination von Individualverkehrs- und Massenbeförderungsmitteln) kürzer ist als die jene von der Wohnung zur Arbeitsstätte, ist diese längere Zeitdauer für den Weg zur Arbeitsstätte maßgebend.

Die Zeitdauer von 93 Minuten übersteigt 60 Minuten, nicht aber 120 Minuten.

In diesem Fall ist auf die entfernungsabhängige Höchstdauer abzustellen. Diese beträgt 60 Minuten zuzüglich einer Minute pro Kilometer der Entfernung.

Die Entfernung im Sinne des § 1 Abs. 1 der Pendlerverordnung zwischen der Wohnung und der Arbeitsstätte beträgt laut einer Abfrage bei google-maps 20,1 km, aufgerundet daher 21 km. Die entfernungsabhängige Höchstdauer ist mit 60 Minuten zuzüglich 21 Minuten, somit mit 81 Minuten anzusetzen. Die kürzest mögliche Zeitdauer liegt mit 93 Minuten über entfernungsabhängigen Höchstdauer von 81 Minuten und ist daher die Benützung von öffentlichen Massenverkehrsmitteln für den Weg zur Arbeit unzumutbar.

Die Entfernung bemisst sich im Falle der Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels nach den Straßenkilometern der schnellsten Straßenverbindung. Diese Entfernung beträgt aufgerundet 21 km.

Damit steht dem Bf. das große Pendlerpauschale bei 20 km bis 40 km in Höhe von 1.476,00 Euro im Jahr zu.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

IV. 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.

Soweit dieses Erkenntnis überhaupt die Lösung von Rechtsfragen (und nicht von Sachverhaltsfragen) zum Inhalt hatte, waren diese aufgrund der Gesetze und Verordnungen eindeutig zu beantworten. Das Erkenntnis hängt daher nicht von der Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung ab und ist eine (ordentliche) Revision an den Verwaltungsgerichtshof somit unzulässig.

Feldkirch, am 13. März 2019

