

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin RR

in der Beschwerdesache

BF, Adr1, über die Beschwerde vom 26.03.2014 gegen den Bescheid des Finanzamtes FA vom 18.03.2014, Steuernummer, betreffend **Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2013**

zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensablauf:

1. Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz Bf) bezieht als Polizeibeamter Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Seine Arbeitsstätte befindet sich in Adr2, seine Wohnung in Adr1.
2. Für das Jahr 2013 wurde von seinem Dienstgeber das kleine Pendlerpauschale in Höhe von 696,00 € für eine einfache Wegstrecke von 20 bis 40 km berücksichtigt. Dieses fand auch im **Einkommensteuerbescheid 2013 vom 18.03.2014** Berücksichtigung. Außerdem wurde ein Pendlereuro von 56,00 € in Ansatz gebracht.
3. In seiner gegen diesen Bescheid gerichteten **Beschwerde vom 26.03.2014** beantragte der Bf die Berücksichtigung eines Pendlerpauschales in Höhe von 1.356,00 € und eines Pendlereuros von 82,00 €, *da er vergessen habe, in seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2013 die korrekten Beträge einzutragen.*

4. Laut Abfragen vom 30.06.2014 (abgefragter Tag 01.07.2014) des ab 01.01.2014 gültigen Pendlerrechners des BMF betrug die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte des Bf's für eine jeweilige Arbeitszeit von 08:00 bis 16:00 Uhr bzw. 08:00 bis 17:00 Uhr eine Länge von 28 bzw. 29 km.

Die Beschwerde wurde daher vom Finanzamt mit **Beschwerdevorentscheidung vom 30.06.2014** mit der Begründung abgewiesen, *dass die einfache Wegstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit öffentlichen Verkehrsmitteln aufgerundet 28 km betrage (Wohnung-Bahnhof Ort1 2,7 km; Bahn nach Ort2 18,00 km; Ort2 Bhf - Arbeitsstätte 6,6 km = 27,3 km). Die Strecke könne auch mit dem ab 2014 gültigen Pendlerrechner überprüft werden. Bei der Lohnverrechnung sei vom Arbeitgeber bereits das korrekte Pendlerpauschale inklusive Pendlereuro für 28 km berücksichtigt worden.*

5. In seinem Antrag auf Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht (= **Vorlageantrag**) vom 09.07.2014 wies der Bf darauf hin, *dass die Zumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel tatsächlich vorliege. Allerdings sei bei der Festsetzung der einfachen Wegstrecke von rund 28 km die Arbeitszeit nicht in die Berechnungen miteinbezogen worden. Bei Berücksichtigung der Arbeitszeit sei die kürzeste Verbindung von 27,3 km zwischen Wohnung und Arbeitsstätte unter Bedachtnahme auf den Fahrplan der öffentlichen Verkehrsmittel nicht gegeben. In der Bescheidbegründung sei der Pendlerrechner als Grundlage für die Wegstreckenbemessung herangezogen worden. Eine Pendlerrechnerabfrage unter Eingabe einer Arbeitszeit von 06:00 bis 18:00 Uhr ergebe aber eine Wegstrecke von gerundet 42 km.*

Dem Vorlageantrag wurde ein Ausdruck des Pendlerrechners für eine Arbeitszeit von 06:00 bis 18:00 Uhr beigelegt (Tag der Abfrage: 25.06.2014; abgefragter Tag: 26.06.2014). Bei der Wegstrecke wurden öffentliche Verkehrsmittel berücksichtigt, die von der Arbeitsstätte über Ort2/Hauptbahnhof und Ort3/Hauptbahnhof (Intercity) zum Bahnhof Ort1 führten.

Da auch in der Bescheidbegründung der Pendlerrechner herangezogen worden sei, ersuchte der Bf um Berücksichtigung dieses Umstandes und Zuerkennung des kleinen Pendlerpauschales.

6. In seinem **Vorlagebericht vom 23.07.2014** an das Bundesfinanzgericht, der auch dem Bf zur Kenntnis übermittelt wurde, wies das Finanzamt darauf hin, *dass die Angaben des Pendlerrechners für das Beschwerdejahr 2013 keine bindende Wirkung hätten und die Wegstrecke mit der Anzahl der Tarifkilometer zuzüglich Anfahrts- oder Gehwegen zu den jeweiligen Ein- und Ausstiegsstelle mit 28 km ermittelt worden sei.*

7.a. Mit Schreiben **des Bundesfinanzgerichtes vom 15.03.2017** wurde dem Bf unter Hinweis auf die einschlägigen Bestimmungen mitgeteilt, *dass die Pendlerverordnung erst ab 2014 anwendbar sei. Die "Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte" bemesse sich nach der für 2013 anzuwendenden Rechtsprechung nach den Tarifkilometern der in Betracht kommenden Massenbeförderungsmittel zuzüglich Anfahrts- oder Gehwegen zu den öffentlichen Verkehrsmitteln. Es müsse daher eruiert werden, an wie vielen Tagen pro*

Monat der Bf im Jahr 2013 bedingt durch die von ihm einzuhaltende Arbeitszeit welchen Arbeitsweg zurückzulegen gehabt habe.

Der Bf wurde daher um die Darstellung seiner Arbeitszeiten, die Anzahl der entsprechenden Arbeitstage pro Monat und diesbezüglichen Nachweis durch Bestätigung des Dienstgebers ersucht.

Weiters wurde er um Stellungnahme dazu ersucht, inwiefern bei Arbeitsende um 18:00 Uhr ein zeitmäßig insgesamt zwar kürzerer Umweg mit Zügen über Ort3 wegen allfälliger Mehrkosten und Verspätungsanfälligkeit tatsächlich eine sinnvolle Fahrtstrecke dargestellt hätten.

b. In seinem **Antwortschreiben vom 22.03.2017** führte der Bf aus, *dass er im Jahr 2013 Schichtdienst in einem sechswöchigen, immer wiederkehrenden Rhythmus versehen habe. Bei diesem Dienstsysteem blieben Wochenend- und Feiertagsdienste unberücksichtigt und würden wie Arbeitstage unter der Woche angesehen. Das System bestehe aus Tag- und Nachtdiensten. Der Tagdienst beginne um 6:00 Uhr und ende um 18:00 Uhr, der Nachtdienst beginne umgekehrt um 18:00 Uhr und ende um 6:00 Uhr. Lege man das Dienstsysteem auf einen Monat um, so ergäben sich rund 10 Tagdienste (Dienstzeitende 18:00 Uhr) und 5 Nachtdienste (Dienstzeitende 06:00 Uhr).*

Beigefügt wurde eine Bestätigung des Dienststellenleiters vom 04.04.2017, die die Angaben des Bfs zum Schichtdienst und den Beginn- und Endzeiten von Tag- und Nachtdiensten bekräftigte.

Zur Wahl der zeitmäßig kürzeren, aber kilometermetermäßig längeren Fahrtstrecke führte der Bf im Wesentlichen aus, *dass er in seinem Alter bei einem 12-Stunden-Schichtdienst, wechselndem Tagesrhythmus und dadurch bedingter Belastung des Organismus der Freizeit immer mehr Bedeutung zumesse. Die Verbringung der Freizeit zu Hause habe für ihn absolute Priorität gegenüber der Freizeit auf der Fahrt zur oder von der Arbeitsstätte. Die Hochrechnung der Zeitersparnis auf ein Jahr würde einen nicht zu vernachlässigenden Zeitraum ergeben. Für ihn sei es unabdingbar, die Freizeit den Fahrtkosten vorzuziehen, wobei der Kostenunterschied mit entsprechenden Monats- und Jahreskarten auch nur marginal wäre. Die mögliche Verspätung von Intercity-Zügen sei zu vernachlässigen, da es auch bei Regionalzügen zu Verspätungen kommen und man bei Benützung des eigenen Fahrzeuges ebenfalls in den Stau geraten könne. Der Umweg mit öffentlichen Verkehrsmitteln über Ort3 wäre aus diesen Gründen für ihn jedenfalls erdenklich und auch durchführbar gewesen.*

8.a. Die Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens wurden dem Finanzamt mit **Schreiben vom 06.04.2017** zur Kenntnis- und mit der Bitte um Stellungnahme übermittelt.

b. Mit **Mailnachricht vom 30.05.2017** teilte der Vertreter der belangten Behörde mit, *dass keine weitere Stellungnahme mehr abgegeben werde, da der Sachverhalt aufgrund der Bestätigung des Dienstgebers nunmehr eindeutig sei.*

Über die Beschwerde wurde erwogen:

I) Sachverhalt:

Aufgrund der von der belangten Behörde übermittelten Akten sowie der Ergebnisse des dargestellten Ermittlungsverfahrens ergab sich folgender für die rechtliche Beurteilung relevante Sachverhalt:

Der Bf versah im Jahr 2013 seinen Dienst als Polizeibeamter in einem Schichtdienst, wobei dieser in einem sechswöchigen immer wiederkehrenden Rhythmus von zwölfstündigen Tag- und Nachtdiensten bestand. Die Tagdienste begannen jeweils um 06:00 Uhr und endeten um 18:00 Uhr, die Nachtdienste begannen umgekehrt um 18:00 Uhr und endeten um 06:00 Uhr. Pro Monat kam es auf diese Weise zu rund zehn Tagdiensten (Ende 18:00 Uhr) und fünf Nachtdiensten (Ende 06:00 Uhr).

Für die Zurücklegung der Wegstrecke zwischen Wohnung (Adr1) und Arbeitsstätte (Adr2) standen dem Bf öffentliche Verkehrsmittel zur Verfügung und war ihm deren Benützung auch zumutbar.

Während allerdings diese Wegstrecke untertags (zum Beispiels bei Dienstzeitende um 16:00 oder 17:00 Uhr) durch direkte Verbindungen über Ort2 unter zweimaligem Umsteigen (Bus, Straßenbahn, Zug) auf einer Länge von rund 28 km zurückgelegt werden konnte, bot sich zu bestimmten Dienstzeitenden eine zeitmäßig kürzere Bewältigung des Arbeitsweges mit öffentlichen Verkehrsmitteln über eine andere Verbindungsstrecke an. Bei dem jeweiligen Dienstzeitende des Bf's um 18:00 Uhr bzw. 06:00 Uhr konnte dieser seine Wohnung von seinem Arbeitsplatz bzw. den Arbeitsplatz von seiner Wohnung aus - wie ab 2014 auch vom Pendlerrechner bestätigt - in kürzerer Zeit (ebenfalls unter zweimaligem Umsteigen auf Züge) dadurch erreichen, dass er eine bessere Zugverbindung über Ort3 benutzte. Dies bedingte zwar eine längere Fahrtstrecke von rund 42 km, insgesamt wurde die Fahrzeit aber aufgrund geringerer Wartezeiten um durchschnittlich 12 Minuten pro Fahrt verkürzt.

II) Beweiswürdigung:

Der Sachverhalt ergibt sich aus den mit dem Vorlagebericht elektronisch übermittelten bezug habenden Akten des Finanzamtes.

Die Dienstzeiten des Bf's im Jahr 2013 wurden durch eine im Beschwerdeverfahren über Ersuchen des Bundesfinanzgerichtes vorgelegte Bestätigung des Dienststellenleiters vom 04.04.2017 bekräftigt und bestehen hieran auch seitens der belangten Behörde keine Zweifel (siehe diesbezügliche Mailnachricht vom 30.05.2017).

Die unterschiedlich langen Wegstrecken je nach Dienstzeitende sind aus den Ausdrucken des ab 2014 zur Verfügung stehenden Pendlerrechners ersichtlich. Vom Finanzamt wurden solche mit Abfragetag 30.06.2014 (abgefragter Tag 01.07.2014) für die Dienstzeiten 08:00 bis 16:00 Uhr bzw. 06:00 bis 17:00 Uhr erstellt. Daraus ergibt sich eine Wegstrecke von 28 bzw. 29 km. Vom Bf wurde mit seinem Vorlageantrag ein Ausdruck mit Abfragetag 25.06.2014 (Tag der Abfrage 26.06.2014) für eine

Dienstzeit von 06:00 bis 18:00 Uhr vorgelegt. Daraus ist die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (längere Wegstrecke über Ort3) von 42 km ersichtlich. Auch aktuelle Pendlerrechnerabfragen aus dem Jahr 2017 (zuletzt am 08.06.2017) ergaben dasselbe Ergebnis, sodass davon auszugehen ist, dass die zur Verfügung stehenden Massenbeförderungsmittel sich über die Jahre nicht (wesentlich) geändert haben und die den Berechnungen des Pendlerrechners zugrunde liegenden tatsächlichen Verhältnisse auch schon im Jahr 2013 vorlagen. Sowohl die kürzere Route (Dienstzeitende 17:00 Uhr) als auch die längere Route (Dienstzeitende 18:00 Uhr) machten ein zweimaliges Umsteigen in ein anderes öffentliches Verkehrsmittel (Bus, Straßenbahn, Zug) erforderlich. Laut Abfrage des Bundesfinanzgerichtes (Abfragetag 05.04.2017; abgefragter Tag 06.04.2017) beläuft sich die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte auch bei einer Dienstzeit von 18:00 bis 06:00 Uhr auf 41 km.

Aus der ÖBB-Fahrplanauskunft (<http://fahrplan.oebb.at>) ergibt sich, dass bei einem Dienstzeitende um 18:00 Uhr unter Verwendung der streckenmäßig kürzeren Verbindung mit einer Ankunftszeit am Wohnsitz um 19:20 Uhr (inklusive Gehweg) zu rechnen wäre; bei Inanspruchnahme der längeren Wegstrecke laut Pendlerrechner ergibt sich demgegenüber eine Ankunftszeit um 19:08 Uhr. Die Zeitersparnis beträgt danach 12 Minuten.

Wenn auch die Ergebnisse des Pendlerrechners, wie unten unter dem Punkt "Rechtliche Beurteilung" näher zu erläutern sein wird, für das Jahr 2013 noch nicht rechtlich bindend sind, stellen sie dennoch einen Beweis dafür dar, welche Massenbeförderungsmittel dem Bf bei Einhaltung seiner Dienstzeiten zur Bewältigung seines Arbeitsweges in kürzester Zeit zur Verfügung standen, wie oft er jeweils umzusteigen hatte und wie lange die jeweils zurückzulegenden Teilstrecken (inklusive Geh- und Anfahrtswegen) waren. Vor allem ergab sich daraus auch, dass die Zurücklegung der Fahrtstrecke zwischen Arbeitsstätte und Wohnung unter Benützung öffentlicher Verkehrsmittel über eine längere Fahrtstrecke als die streckenmäßig kürzeste Verbindung eine sinnvolle Option darstellte, da sich dadurch wegen geringerer Wartezeiten die Fahrzeit verkürzte.

Diese Beweiskraft der Ergebnisse des Pendlerrechners ergibt sich umso mehr, als bereits in den Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage (siehe 2113 BlgNR XXIV. GP, 2 und 4) zu der ab 2013 neu geregelten Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 im Zusammenhang mit der maßgeblichen Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte dezidiert auf den bereit zu stellenden "Entfernungsrechner auf der Internetseite des BMF" hingewiesen wurde.

Dass die Ergebnisse des Pendlerrechners im Rahmen der Beweiswürdigung im Zusammenhang mit der Bemessung der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte herangezogen werden können, brachte auch das Finanzamt dadurch zum Ausdruck, dass es in seiner Beschwerdevorentscheidung auf das Ergebnis des ab 2014 gültigen Pendlerrechners hinwies, wobei es aber im Vorlagebericht richtigerweise betonte, dass eine rechtliche Bindungswirkung der Berechnung des Pendlerrechners im Jahr 2013 noch nicht bestehen könne.

Letztlich hielt die belangte Behörde in ihrer Stellungnahme vom 30.05.2017 fest, dass der vorliegende Sachverhalt aufgrund der Bestätigung des Dienstgebers nunmehr eindeutig geklärt sei.

III) Rechtliche Beurteilung:

A) Rechtsgrundlagen:

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

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

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

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

....

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

***Bei mindestens 20 km bis 40 km 696 Euro jährlich,**
bei mehr als 40 km bis 60 km 1 356 Euro jährlich,
bei mehr als 60 km 2 016 Euro jährlich.*

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

***Bei mindestens 2 km bis 20 km 372 Euro jährlich,**
bei mehr als 20 km bis 40 km 1 476 Euro jährlich,
bei mehr als 40 km bis 60 km 2 568 Euro jährlich,
bei mehr als 60 km 3 672 Euro jährlich.*

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

...

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

3) Gemäß § 33 Abs. 5 Z 4 EStG 1988 in der für den beschwerdegegenständlichen Zeitraum geltenden Fassung *steht bei Einkünften aus einem bestehenden Dienstverhältnis ein **Pendlereuro** in Höhe von **jährlich zwei Euro pro Kilometer der einfachen Fahrtstrecke** zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu, 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.*

(Anmerkung: Fettdruck durch das Bundesfinanzgericht)

B) Erwägungen:

1) Zur Anwendbarkeit der Pendlerverordnung:

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

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

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

2) Zur Bemessung der "Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte" im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 in der für 2013 geltenden Fassung:

Anzumerken ist zunächst, dass die Tatsache, dass die Benützung eines Massenbeförderungsmittels **zumutbar** war, im gegenständlichen Fall außer Streit stand. Ebenso stand fest, dass der Bf seinen Arbeitsweg an mindestens elf Tagen im Kalenderjahr zurücklegte.

Strittig war lediglich, ob das sog. "kleine Pendlerpauschale" für eine Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte von 20 bis 40 km in Höhe von **696 Euro** oder von mehr als 40 bis 60 km in Höhe von **1.356 Euro** aufgrund der Vorschrift des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 zuzugestehen war.

Mangels Anwendbarkeit der Pendlerverordnung im Jahr 2013 war die Frage, ob und in welcher Höhe ein Pendlerpauschale in diesem Jahr zustand, aufgrund der zitierten Bestimmung des **§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 in der für 2013 geltenden Fassung** zu prüfen.

Diese Bestimmung stellte - darauf sei an dieser Stelle hingewiesen - abweichend gegenüber den Vorjahren nicht mehr auf die "Fahrtstrecke" an sich, sondern die "Entfernung" zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ab. Dieser geänderte Wortlaut deutet auf eine stärker an geographisch-objektivierbaren Parametern orientierte Berechnung des Pendlerpauschales hin, womit sich zahlreiche Zweifelsfragen hinsichtlich der zu unterstellenden Routenwahl vermeiden lassen sollten (siehe *Sutter/Pfalz* in *Hofstätter/Reichel*, Einkommensteuer-Kommentar, § 16 Abs. 1 Z 6 Rz 43). Im Hinblick auf die Verordnungsermächtigung (siehe § 16 Abs. 1 Z 6 lit. j EStG 1988) und die beabsichtigte Installation eines "Entfernungsrechners beim BMF" (siehe hierzu obige Ausführungen unter dem Punkt "Beweiswürdigung") erschien diese objektive Wortwahl auch bewusst gewählt.

Für die Definition der Wortfolge **"Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte"** im Zusammenhang mit der Bemessung des kleinen Pendlerpauschales für das Jahr 2013 war sohin zwar vorrangig die sich in der Rechtsprechung entwickelte Definition der "Weg- bzw. Fahrtstrecke" heranzuziehen, dies aber bereits unter Beachtung der geographisch-objektivierbaren Parameter, wie sie in der Folge auch durch den sog. Pendlerrechner auf Basis der Pendlerverordnung zum Ausdruck gebracht wurden.

Die **"Weg- bzw. Fahrtstrecke"** bemisst sich nach der Judikatur zu § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 in der bis BGBl I 53/2013 geltenden Fassung nach den Tarifkilometern der in Betracht kommenden Massenbeförderungsmittel zuzüglich Anfahrts- oder Gehwegen zu den öffentlichen Verkehrsmitteln (siehe zB UFS 11.11.2003, RV/2084-L/02).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist unter **"Fahrtstrecke"** jene zu verstehen, deren Benützung mit dem Kfz nach dem Urteil gerecht und billig denkender

Menschen für die täglichen Fahrten eines Pendlers sinnvoll ist. Es ist dies jene kürzeste Strecke, die ein Arbeitnehmer für tägliche Fahrten vernünftigerweise wählt. Überflüssige Umwege oder bloß aus persönlicher Vorliebe gewählte Streckenvarianten haben dabei außer Betracht zu bleiben (VwGH 16.07.1996, 96/14/0002).

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

Diese dargestellten Kriterien wurden vom Ordnungsgeber im Zusammenhang mit der Bemessung der Zeitdauer für die Zurücklegung der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte weitgehend in die Pendlerverordnung übernommen (siehe § 2 Abs. 2 PendlervO).

Die obigen Aussagen sind auch hinsichtlich der Bemessung der Wegstrecke im Falle der Gewährung des sog. kleinen Pendlerpauschales anzuwenden, da bei der Beurteilung der Kriterien bezüglich Wahl und Bemessung der Wegstrecke innerhalb derselben Gesetzesbestimmung keine Differenzierung gemacht werden kann. Auch bei der Bemessung der **Wegstrecke im Falle der Zumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel** sind jene Verkehrsmittel bzw. Streckenvarianten zu verwenden, welche nach dem Urteil gerecht und billig denkender Menschen für die täglichen Fahrten vernünftigerweise gewählt werden (siehe UFS 11.10.2013, RV/0300-F/13). Dies ergibt sich auch aus der Definition der Weg- bzw. Fahrtstrecke für Fahrten mit öffentlichen Verkehrsmitteln, wenn - wie aus der oben zitierten Definition hervorgeht - von den "in Betracht kommenden Massenbeförderungsmitteln" gesprochen wird. Das sind eben jene, die in objektiver Betrachtungsweise für die Zurücklegung des Arbeitsweges am sinnvollsten erscheinen.

Im gegenständlichen Fall wurde durch die Ausdrücke des Pendlerrechners bestätigt, dass bedingt durch längere Wartezeiten bei den vom Bf im Jahr 2013 einzuhaltenden Dienstzeiten die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel, die über Ort3 führten, zur Bewältigung der Wegstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und umgekehrt günstiger als eine Direktverbindung zwischen Ort2 und Ort1 war. Wenngleich die Wegstrecke, die er dadurch mit öffentlichen Verkehrsmitteln zurücklegen musste, länger war, erreichte der Bf dadurch eine Zeitersparnis.

In seiner Antwort auf ein entsprechendes Ergänzungsersuchen legte er anschaulich dar, dass bei einem Schichtdienst mit Tag- und Nachschichten im 12-Stunden-

Rhythmus der Zurücklegung des Arbeitsweges in möglichst kurzer Zeit herausragende Bedeutung zukommt. Angesichts der körperlichen und psychischen Belastung, die bei einem zwölfstündigen durchgehenden Polizeidienst unterstellt werden kann, war diesen Ausführungen jedenfalls Glauben zu schenken. Ebenso konnte dem Bf in seiner Darlegung, dass den dadurch bedingten höheren Kosten des Massenbeförderungsmittels im Vergleich zu der über das Jahr gerechneten Zeitersparnis nur marginale Bedeutung zukäme, nicht entgegen getreten werden und wurde diesen Ausführungen auch seitens des Finanzamtes nichts entgegnet. Davon, dass bei Intercityzügen gegenüber Regionalzügen generell von einer höheren Verspätungsanfälligkeit in dem Ausmaße ausgegangen werden musste, dass dies die generelle Zeitersparnis aufwiegen hätte können, kann - wie der Bf einwendete - tatsächlich nicht ausgegangen werden. Beachtenswert erschien nach Ansicht des erkennenden Gerichts schließlich auch der Umstand, dass sich für den Bf, wie sich aus den Abfragen des Pendlerrechners ergibt, sowohl auf der Direktverbindung als auch auf der Verbindung über Ort3 jeweils ein zweimaliger Umstiegsbedarf auf ein anderes öffentliches Verkehrsmittel ergab. Aus diesem Grund kann auch nicht ersehen, dass Bequemlichkeitsgründe für die Wahl der Direktverbindung sprechen könnten. Insgesamt war dem Bf daher zuzugestehen, dass die vom Pendlerrechner als optimale (weil zeitsparendere) Variante ausgewiesene Verkehrsmittelwahl der nach dem Urteil gerecht und billig denkender Menschen für die täglichen Fahrten entsprochen hat. Es konnte nicht unterstellt werden, dass der Umweg über Ort3 bloß aus persönlicher Vorliebe gewählt worden wäre, sondern war die Wahl dieser Streckenvariante aus objektiven Gründen nachvollziehbar.

Darüber hinaus war bei der Beurteilung der maßgeblichen Kriterien gerade im Jahr 2013 der kürzestmöglichen Zeitdauer für die Zurücklegung der Strecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bereits besonderes Hauptaugenmerk zu schenken. Dies ergibt sich im Hinblick auf den bereits ab 2013 geänderten Gesetzeswortlaut des § 16 Abs. 6 Z 6 EStG 1988 laut BGBl I 53/2013 in Verbindung mit den erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage zur Neuordnung und Objektivierung des Pendlerpauschales, welche schließlich durch die ab 2014 geltende Pendlerverordnung und den beim BMF installierten Pendlerrechner ihren Abschluss fand (siehe 2113 BlgNR XXIV. GP, 2 und 4).

Aufgrund obiger Ausführungen war die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 daher entsprechend dem Beschwerdebegehren mit 42 km zu bemessen.

3) Ergebnis:

Dem Bf war demgemäß für das Jahr 2013 gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 das **Pendlerpauschale** für eine Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte von mehr als 40 km bis 60 km in Höhe von **1.356,00 €** zu gewähren.

Aufgrund der Bestimmung der zitierten Bestimmung des § 33 Abs. 5 Z 4 EStG 1988 war infolge Anspruchs auf ein Pendlerpauschale für eine Wegstrecke von 42 km ein **Pendlereuro von 84,00 €** in Ansatz zu bringen (= 42 km x 2,00 €).

Dem Beschwerdebegehren war daher stattzugeben und der angefochtene Bescheid entsprechend abzuändern.

IV) Zum Abspruch über die 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 (**Art. 133 Abs. 4 B-VG**).

Im gegenständlichen Fall war die Bemessung der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu klären. Diese Frage war im Rahmen der Beweiswürdigung bezogen auf den im Einzelfall konkret vorliegenden Sachverhalt zu lösen. Es lag sohin keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor.

Linz, am 8. Juni 2017