

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf., Adresse_alt, (Adresse_neu) über die Beschwerde vom 22.3.2010 gegen den Bescheid der belangten Behörde FA Baden Mödling vom 8.3.2010, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2009 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Festgehalten wird, dass die gegenständliche am 31.12.2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängig gewesene Berufung gemäß § 323 Abs. 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden iSd Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen ist.

Der Beschwerdeführer (Bf.) ist in Ort1 bei der Firma im Schichtdienst tätig. Er bezog im Veranlagungsjahr 2009 ausschließlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Gegen den Einkommenssteuerbescheid für das Jahr 2009 vom 8. März 2010 erhob der Bf. am 22. März 2010 Berufung und beantragte die Berücksichtigung des großen Pendlerpauschales für das Jahr 2009, da sein Dienstgeber nur das kleine Pendlerpauschale im Zuge der Lohnverrechnung berücksichtigt habe. Weiters wies der Bf. darauf hin, dass er als Sichtarbeiter tätig sei.

In der Erklärung zur Berücksichtigung des Pendlerpauschales, die der Bf. der Berufung belegte, führte er aus, dass die einfache Wegstrecke zwischen seiner, der Arbeitsstätte nächstgelegenen Wohnung und der Arbeitsstätte 30 km betrage.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 14. Juni 2010 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab und führte hierzu aus:

"Die Berufung ist abzuweisen, für den Arbeitsweg nach Ort1 steht das kleine Pendlerpauschale ab 20 Km bis unter 40 Km zu, welches bereits bei der laufenden

Lohnverrechnung berücksichtigt worden ist, da zumindest die Hälfte der Strecke mit öffentlichen Verkehrsmittel zurückgelegt werden kann."

Mit Schreiben vom 23. November 2010 erhob der Bf. fristgerecht Berufung gegen die Berufungsvorentscheidung und beantragt die Differenz auf das große Pendlerpauschale, wie in den Vorjahre, da sich bei seinen Dienstzeiten nach wie vor nichts geändert habe.

In den Wochen der Nachtschicht (Mo-Sa 22⁰⁰-6) müsse er mit dem Zug bis Ort2 bzw. Ort3 fahren, den Rest des Weges zu Fuß bewältigen.

Weiters führte der Bf. aus, dass nicht jeder Zug in Ort3 halte. Dies führe in weiter Folge zu längeren Wartezeiten.

Im Zuge der Bearbeitung des Vorlageantrages wurden durch das Finanzamt noch folgende Daten erhoben:

Die Firma in der der Bf. arbeitet liegt im Industriegebiet Ort1. Die wöchentlichen Schichtarbeitszeiten des Bf. wurden von der Gattin des Bf. wie folgt angegeben:

1. Woche	6 ⁰⁰ bis 14 ⁰⁰
2. Woche	14 ⁰⁰ bis 22 ⁰⁰
3. Woche	22 ⁰⁰ bis 6 ⁰⁰

Das Finanzamt legte die Beschwerde dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Im Zuge der Bearbeitung der Beschwerde wurde der Dienstgeber des Bf. ersucht zu folgenden Fragen Stellung zu nehmen:

- *"Sie werden gebeten die Arbeitszeitregelung (Dienstbeginn bzw. Dienstende) betreffend die Tätigkeit von Herrn Bf. für das Jahr 2009 zu übermitteln.*
- *Um welche Uhrzeit fand der Schichtwechsel im Jahr 2009 statt?*
- *Wird in Ihrem Unternehmen an 5 Tagen oder an 7 Tagen in der Woche gearbeitet?*
- *Wenn ja, hat Herr Bf. im Jahr 2009 auch an Samstagen und Sonntagen gearbeitet?*
- *Musste Herr Bf. auch in der Nacht arbeiten?"*

Der Dienstgeber übermittelte die Arbeitszeitaufzeichnungen des Bf. für das Jahr 2009 und teilte in dem Antwortschreiben mit, dass die Schichtzeiten von 06:00 - 14:00, 14:00 - 22:00 und 22:00 - 06:00 sind und an 7 Tagen in der Woche gearbeitet werde. Um eine reibungslose Übernahme zu gewährleisten müssen die Schichtarbeiter ca. 30 Minuten vor jedem Schichtbeginn (06:00, 14:00 und 22:00) anwesend sein.

Der Bf. hat auch an manchen Samstagen und Sonntagen, wie auch aus den vorgelegten Arbeitszeitaufzeichnungen ersichtlich ist, gearbeitet.

Der Dienstgeber des Bf. bestätigte auch, dass der Bf. im Jahre 2009 auch in der Nacht arbeitete. Bei Bedarf (Krankenstand oder unerwartete Abwesenheit) musste der Bf., die Schichtzeiten von Kollegen übernehmen.

Nach Durchsicht der übermittelten Zeitaufzeichnungen wird festgehalten, dass der Bf., an 246 Tagen Dienst versehen hat. Es ergibt sich dabei die in der untenstehenden Tabelle ersichtliche Aufteilung auf die einzelnen Schichten.

Arbeitsbeginn	6:00 Uhr	14:00 Uhr	22:00 Uhr
Mo bis Fr	78	64	77
SA	4	2	4
SO bzw. Feiertage	6	9	2

Weiters wurden Erhebungen betreffend die Fahrtmöglichkeiten für den Bf. mit der Österreichischen Bundesbahn durchgeführt.

Vom Wohnort zum Bahnhof in Ort4 hat der Bf. (lt. Google maps) einen Fußweg von 1,2 km zurückzulegen, wofür ca. 15 Minuten benötigt werden.

Als weitere Möglichkeit kann der Bf. mit dem PKW zum Bahnhof in Ort5 fahren. Die Fahrtzeit für die Strecke von 4,3 km (lt. Google maps) zwischen Wohnort und dem Bahnhof in Ort5 beträgt 9 Minuten.

Den Dienstort kann der Bf. von der Ausstiegsstelle in Ort3 (Bahnhof) (lt. Google maps) zu Fuß (800 m) in 9 Minuten erreichen.

Laut den Fahrplänen der österreichischen Bundesbahn, welche im berufungsgegenständlichem Jahr 2009 Gültigkeit hatten, ergeben sich folgende Fahrtmöglichkeiten mit der Einstiegstelle Bahnhof Ort4 zum Dienstort:

Für Arbeitsbeginn 6:00 Uhr (sollte lt. Dienstgeber um 5:30 Uhr in der Firma sein) ergeben sich folgende Zugverbindungen, wobei die angeführten Züge im **Winterfahrplan 2008/2009** und im **Sommerfahrplan 2009** von MO-SA und im **Winterfahrplan 2009/2010** nur von MO-FR verkehrten:

Fußmarsch ca. 1,2 km (incl. Wartezeit)		15 min
Abfahrt Ort4	4:38	
Ankunft Ort3	5:14	36 min
Fußmarsch ca. 1 km		9 min
Dauer des Arbeitsweges		60 min
Ankunft am Dienstort	5:23	
Zeit bis Arbeitsbeginn 6:00 Uhr		37 min
Gesamtdauer		97 min

Für Arbeitsbeginn 14:00 Uhr (sollte lt. Dienstgeber um 13:30 Uhr in der Firma sein) und für Arbeitsbeginn 22:00 (sollte lt. Dienstgeber um 21:30 in der Firma sein) ergeben sich folgende Zugverbindungen, wobei die angeführten Züge im **Winterfahrplan 2008/2009**, im **Sommerfahrplan 2009** und im **Winterfahrplan 2009/2010** verkehrten:

	Mo-Fr		täglich	
Fußmarsch		15 min		15 min
Abfahrt Ort4	12:34		20:01	
Ankunft Ort3	13:08	34 min	20:38	37 min
Fußmarsch		9 min		9 min
Dauer des Arbeitsweges		58 min		61min
Ankunft am Dienstort	13:17		20:47	
Zeit bis Arbeitsbeginn (14:00 Uhr)		43 min		73 min
Gesamtdauer		101 min		134min

Für Sonn- und Feiertage gab es im **Winterfahrplan 2008/2009**, für den Arbeitsbeginn 6:00 Uhr, keine Fahrtmöglichkeit mit öffentlichen Verkehrsmittel von Ort4 nach Ort3, um den Dienst rechtzeitig antreten zu können. Ab dem **Sommerfahrplan 2009** und im **Winterfahrplan 2009/2010** gab es folgende Fahrtmöglichkeiten für den Arbeitsbeginn 6:00 (sollte lt. Dienstgeber um 5:30 in der Firma sein):

Fußmarsch ca. 1,2 km (incl. Wartezeit)		15 min
Abfahrt Ort4	4:55	
Ankunft Ort3	5:28	33 min
Fußmarsch ca. 1 km		9 min
Dauer des Arbeitsweges		57 min
Ankunft am Dienstort	5:37	
Zeit bis Arbeitsbeginn 6:00 Uhr		23 min
Gesamtdauer		80 min

Für Arbeitsbeginn 14:00 (sollte lt. Dienstgeber um 13:30 in der Firma sein) und Arbeitsbeginn 22:00 (sollte lt. Dienstgeber um 21:30 in der Firma sein) ergeben sich

folgende Zugverbindungen, wobei die angeführten Züge im **Winterfahrplan 2008/2009**, im **Sommerfahrplan 2009** und im **Winterfahrplan 2009/2010** verkehrten:

	täglich		täglich	
Fußmarsch		15 min		15 min
Abfahrt Ort4	13:01		21:01	
Ankunft Ort3	13:38	37 min	21:38	37 min
Fußmarsch		9 min		9 min
Dauer des Arbeitsweges		61 min		61 min
Ankunft am Dienstort	13:47		21:47	
Zeit bis Arbeitsbeginn (14:00 Uhr)		13 min		13 min
Gesamtdauer		74 min		74 min

Laut dem Fahrplänen der österreichischen Bundesbahnen, welcher im berufsgegenständlichen Jahr 2009 Gültigkeit hatten, ergeben sich folgende Fahrtmöglichkeiten mit der Einstiegstelle Ort3 (Dienstort) zum Bahnhof Ort4:

Für Arbeitsende: 6:00 Uhr ergeben sich folgende Zugverbindungen, wobei die Züge im **Winterfahrplan 2008/2009** nur von MO-FR und im **Sommerfahrplan 2009** sowie im **Winterfahrplan 2009/2019** von MO-SA verkehrten:

Abmarsch vom Dienstort	6:15	
Fußmarsch ca. 1 km		9 min
Wartezeit		25 min
Abfahrt Ort3	6:49	
Ankunft Ort4	7:22	33 min
Fußmarsch ca. 1,2 km		15 min
Gesamtdauer		82 min

Für Arbeitsende 14:00 und Arbeitsende: 22:00 ergeben sich folgende Zugverbindungen, wobei die angeführten Züge im **Winterfahrplan 2008/2009**, im **Sommerfahrplan 2009** und im **Winterfahrplan 2009/2010** verkehrten:

	MO - FR		täglich	
Abmarsch vom Dienstort	14:15		22:10	
Fußmarsch ca. 1 km		9 min		9 min

Wartezeit		25 min		0 min
Abfahrt Ort3	14:49		22:19	
Ankunft Ort4	15:22	33 min	22:52	33 min
Fußmarsch ca. 1,2 km		15 min		15 min
Gesamtdauer		82 min		54 min

Für Sonn- und Feiertage ergeben sich folgende Zugverbindungen, wobei die angeführten Züge im **Winterfahrplan 2008/2009**, im **Sommerfahrplan 2009** und im **Winterfahrplan 2009/2010** verkehrten:

	täglich		täglich		täglich	
Arbeitsende:	6:00		14:00		22:00	
Abmarsch vom Dienstort	6:10		14:10		22:10	
Fußmarsch ca. 1 km		9 min		9 min		9 min
Wartezeit		0 min		0 min		0 min
Abfahrt Ort3	6:19		14:19		22:19	
Ankunft Ort4	6:52	33 min	14:52	33 min	22:52	33 min
Fußmarsch ca. 1,2 km		15 min		15 min		15 min
Gesamtdauer		57 min		57 min		57 min

Laut dem Fahrplänen der österreichischen Bundesbahnen, welcher im berufsgegenständlichen Jahr 2009 Gültigkeit hatten, ergeben sich folgende Fahrtmöglichkeiten mit der Einstiegstelle Bahnhof Ort5 zum Dienstort:

Für Arbeitsbeginn ergeben sich folgende Zugverbindungen, wobei die angeführten Züge im **Winterfahrplan 2008/2009**, im **Sommerfahrplan 2009** und im **Winterfahrplan 2009/2010** verkehrten:

Arbeitsbeginn	6:00		14:00		22:00	
	MO-SA		Mo - SA			
Anfahrt mit dem PKW 4,3 km (incl. Wartezeit)		20 min		20 min		20 min
Abfahrt Ort5	4:49		12:37		20:26	
Ankunft Ort3	5:15	25 min	13:08	31 min	20:58	32 min
Fußmarsch ca. 1 km		9 min		9 min		9 min

Dauer des Arbeitsweges		54 min		60 min		61 min
Ankunft am Dienstort	5:34		13:17		21:07	
Zeit bis Arbeitsbeginn		26 min		43 min		53
Gesamtdauer		80 min		103 min		114 min

Für Sonn- und Feiertage ergeben sich folgende Zugverbindungen, wobei die angeführten Züge im **Winterfahrplan 2008/2009**, im **Sommerfahrplan 2009** und im **Winterfahrplan 2009/2010** verkehrten:

Arbeitsbeginn	6:00		14:00		22:00	
Anfahrt mit dem PKW 4,3 km (incl. Wartezeit)		20 min		20 min		20 min
Abfahrt Ort5	4:59		12:26		20:26	
Ankunft Ort3	5:28	29 min	12:58	32 min	20:58	32 min
Fußmarsch ca. 1 km		9 min		9 min		9 min
Dauer des Arbeitsweges		58 min		61 min		61 min
Ankunft am Dienstort	5:37		13:07		21:07	
Zeit bis Arbeitsbeginn 6:00 Uhr		23 min		53 min		53 min
Gesamtdauer		81 min		114 min		114 min

Laut dem Fahrplänen der österreichischen Bundesbahnen, welcher im berufsgegenständlichen Jahr 2009 Gültigkeit hatten, ergeben sich folgende Fahrtmöglichkeiten mit der Einstiegstelle Ort3 (Dienstort) zum Bahnhof Ort5:

Für Arbeitsende ergeben sich folgende Zugverbindungen, wobei die angeführten Züge im **Winterfahrplan 2008/2009**, im **Sommerfahrplan 2009** und im **Winterfahrplan 2009/2010** täglich verkehrten:

Arbeitsbeginn	6:00		14:00		22:00	
Abmarsch vom Dienstort	6:20		14:20		22:20	
Fußmarsch ca. 1 km		9 min		9 min		9 min
Wartezeit		2 min		2 min		0 min
Abfahrt Ort3	6:31		14:31		22:29	
Ankunft Ort5	6:58	27min	14:58	27 min	22:58	29 min

Heimfahrt mit dem PKW 4,3 km		15 min		15 min		15 min
Gesamtdauer		53 Min		53 min		53 min

Die Fahrtzeit für den Weg Wohnsitz des Bf.-Arbeitsstätte wird laut ÖAMTC-Routenplaner mit 22 Minuten, für eine Strecke von 28,6 km (Fahrtroute über die Autobahn) angegeben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob der Bf. im Jahr 2009 das große oder das kleine Pendlerpauschale als Werbungskosten geltend machen kann. Es ist über die Frage zu entscheiden, ob die Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels zumutbar ist oder nicht.

Folgender Sachverhalt wurde als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Der Berufungswerber (Bf.) wohnt in Ort4 und ist in Ort1 bei der Firma im Schichtdienst tätig.

Die wöchentlichen Schichtarbeitszeiten des Bf. wurden wie folgt angegeben:

- 1. Woche 6⁰⁰ bis 14⁰⁰
- 2. Woche 14⁰⁰ bis 22⁰⁰
- 3. Woche 22⁰⁰ bis 6⁰⁰

Laut Auskunft des Dienstgebers des Bf. müssen die Schichtarbeiter u m eine reibungslose Übernahme zu gewährleisten ca. 30 Minuten vor jedem Schichtbeginn (06:00, 14:00 und 22:00) anwesend sein.

Rechtsgrundlage:

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 gelten als Werbungskosten Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen gilt:

- a. Diese Ausgaben sind bei einer einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis 20 km grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5) abgegolten.
- b. Beträgt die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt, mehr als 20 km und ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, dann werden zusätzlich als Pauschbeträge berücksichtigt:

Bei einer Fahrtstrecke von 20 km bis 40 km: 630 Euro jährlich

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

Bei einer Fahrtstrecke von 20 km bis 40 km: 1.356 Euro jährlich

Ausgaben des Arbeitnehmers für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zählen nach dieser Gesetzesstelle - analog zu den Betriebsausgaben - bei den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit zu den abzugsfähigen Werbungskosten (VwGH 26.6.1990, 87/14/0024). Anders als bei den betrieblichen Einkünften sind sie jedoch hier pauschaliert (Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band I, § 16 Tz. 100).

Die Verordnung über die Kriterien zur Ermittlung des Pendlerpauschales und des Pendlereuros, zur Einrichtung eines Pendlerrechners und zum Vorliegen eines Familienwohnsitzes (Pendlerverordnung), BGBl. II 276/2013 ist auf den Beschwerdefall nicht anwendbar (vgl. § 5 der Verordnung).

Rechtliche Erwägungen:

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Beschluss vom 4.9.2014, 2011/15/0132 auf das Erkenntnis VwGH 24.4.2014, 2012/15/0149, verwiesen. Darin führt der Verwaltungsgerichtshof zur Zumutbarkeit der Verwendung von öffentlichen Verkehrsmitteln für den täglichen Arbeitsweg aus:

Eine nähere ausdrückliche Bestimmung, was unter dem Begriff der "Zumutbarkeit" iSd lit. c des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG zu verstehen ist, ist dem Gesetz - wie die belangte Behörde zutreffend festgestellt hat - nicht zu entnehmen (vgl. bereits das hg. Erkenntnis vom 4. Februar 2009, 2007/15/0053).

Aus § 16 Abs. 1 Z 6 lit. a und b EStG 1988 ergibt sich jedoch, dass der Gesetzgeber des EStG 1988 grundsätzlich für Fahrten des Dienstnehmers zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nicht den Individualverkehr und die Benützung eines Kfz, sondern die Benützung eines Massenbeförderungsmittels steuerlich berücksichtigt wissen will. Nur wenn die Benützung eines Massenbeförderungsmittels nicht möglich oder nicht zumutbar ist, können im Wege der Pauschbeträge nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 Kosten des Individualverkehrs geltend gemacht werden (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 24. September 2008, 2006/15/0001, und vom 4. Februar 2009, 2007/15/0053).

Der Begriff der Unzumutbarkeit in § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 handelt dabei - entgegen der offenbaren Annahme der belangten Behörde und der Mitbeteiligten - nicht von der Zumutbarkeit des Pendelns an sich, sondern davon, ob den Pendlern ein in der Benützung von Massenbeförderungsmitteln statt einer Teilnahme am Individualverkehr gelegener Verzicht auf eine Verkürzung der Fahrzeiten zugemutet werden kann (vgl. das hg. Erkenntnis vom 31. Juli 2013, 2009/13/0132).

Dies setzt allerdings grundsätzlich einen Vergleich zwischen den Fahrzeiten im öffentlichen Verkehr und im Individualverkehr voraus.

Die im angefochtenen Bescheid zitierte Spruchpraxis der belangten Behörde, die ab Erreichen einer gewissen Fahrzeitdauer eine absolute Unzumutbarkeit der Benützung von Massenbeförderungsmitteln unabhängig von einem Vergleich mit dem Individualverkehr vornimmt, entspricht damit nicht dem Gesetz. Sie würde dazu führen, dass beispielsweise auf Strecken mit sehr gut ausgebauten Eisenbahnschnellverbindungen die Benützung eines Massenbeförderungsmittels "unzumutbar" wäre, selbst wenn dieses schneller als der Individualverkehr wäre.

Die Notwendigkeit eines Vergleichs zwischen öffentlichem Verkehr und Individualverkehr bestätigen auch die Gesetzesmaterialien, die der Verwaltungsgerichtshof in seiner Rechtsprechung zur Auslegung des Begriffes der "Zumutbarkeit" iSd lit. c des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG herangezogen hat (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 28. Oktober 2008, 2006/15/0319, und 24. September 2008, 2006/15/0001). Die Erl RV zu § 16 Abs. 1 Z 6 EStG (621 BlgNR XVII. GP, 75) führen diesbezüglich aus:

"'Unzumutbar' sind im Vergleich zu einem Kfz jedenfalls mehr als dreimal so lange Fahrzeiten (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt bzw. bis zum Arbeitsbeginn) mit den Massenbeförderungsmitteln als mit dem eigenen KFZ; im Nahbereich von 25 km ist die Benützung des Massenbeförderungsmittels entsprechend den Erfahrungswerten über die durchschnittliche Fahrtdauer aber auch dann zumutbar, wenn die Gesamtfahrzeit für die einfache Fahrtstrecke nicht mehr als 90 Minuten beträgt. Kann auf mehr als der halben Strecke ein Massenbeförderungsmittel benützt werden, dann ist die für die Zumutbarkeit maßgebliche Fahrtdauer aus der Gesamtfahrzeit (Kfz und Massenbeförderungsmittel) zu errechnen."

Auch nach den Gesetzesmaterialien ist der Begriff der Unzumutbarkeit somit grundsätzlich ein relationaler Begriff ("im Vergleich zu einem Kfz"), wobei die Erläuterungen zudem eine Fahrzeit von 90 Minuten jedenfalls für zumutbar halten. Diese Zumutbarkeitsvermutung tritt zum grundsätzlich gebotenen Vergleich hinzu ("aber auch dann zumutbar, wenn ..."). Keinesfalls ergibt sich daraus jedoch ein "Umkehrschluss", wonach bei insgesamt längerer Fahrzeit die Benützung von Massenbeförderungsmitteln unabhängig von einem Vergleich zum Individualverkehr von Vornherein unzumutbar sei.

Im Beschwerdefall ergibt sich nach den Feststellungen der belangten Behörde an vier von fünf Arbeitstagen der Mitbeteiligten nur eine Differenz der Gesamtfahrtdauer zwischen Massenbeförderungsmittel (3 Stunden 25 oder 22 Minuten) und Individualverkehr (3 Stunden) von 25 oder 22 Minuten. Damit beträgt die Wegzeit mit dem Massenbeförderungsmittel, wie das beschwerdeführende Finanzamt zu Recht herausstreicht, lediglich das 1,2fache der Wegzeit mit dem Kfz.

Gerade in solchen Fällen geringfügiger Differenz der Fahrzeiten ist nach der eindeutigen gesetzlichen Wertung des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 und seiner vorrangigen Anknüpfung an den öffentlichen Verkehr der Verzicht auf die Benutzung des Individualverkehrs zumutbar. Die Mitbeteiligte räumt im Übrigen auch ein, dass sie tatsächlich nicht mit dem Pkw, sondern mit den öffentlichen Verkehrsmitteln anreist.

Dass ein tägliches Pendeln von rund 3 Stunden sowohl mit dem Pkw als auch mit dem Massenbeförderungsmittel an sich belastend ist, ist unzweifelhaft. Insoweit finden auch in anderen Rechtsbereichen - wie etwa in dem von der Mitbeteiligten vorgebrachten Arbeitslosenversicherungsrecht oder bei der Berücksichtigung von Aufwendungen berufsbedingter doppelter Haushaltsführung - andere Unzumutbarkeitsbegriffe Anwendung. Nimmt ein Arbeitnehmer das Pendeln dennoch in Kauf, ist allerdings gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 zur Bestimmung des zumutbaren Verkehrsmittels ein Vergleich zwischen Massenbeförderungsmittel und Individualverkehr notwendig.

Indem die belangte Behörde ohne das Anstellen eines solchen Vergleichs allein aufgrund einer absoluten Gesamtfahrzeit von über 3 Stunden schon von einer Unzumutbarkeit der Benützung von Massenbeförderungsmitteln ausgegangen ist und bereits deshalb eine Relevanz der neu hervorgekommenen öffentlichen Anreisemöglichkeiten ausgeschlossen hat, hat sie ihren Bescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet."

Damit hat der Verwaltungsgerichtshof deutlich gemacht, dass für die Beurteilung der Zumutbarkeit der Vergleich zwischen Massenbeförderungsmittel und Individualverkehr ausschlaggebend ist und eine Fahrzeit von 90 Minuten für die einfache Strecke unter Zugrundelegung einer Kombination von Massenbeförderungsmitteln und PKW jedenfalls zumutbar ist. Die Heranziehung von Unzumutbarkeitsbegriffen aus anderen Rechtsbereichen wie zB dem Arbeitslosenversicherungsrecht hat der Verwaltungsgerichtshof abgelehnt.

Stehen verschiedene öffentliche Verkehrsmittel zur Verfügung, ist bei Ermittlung der Wegzeit immer von der Benützung des schnellsten öffentlichen Verkehrsmittels (zB Schnellzug statt Regionalzug, Eilzug statt Autobus) auszugehen (vgl. *Atzmüller/Lattner in Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG [Stand 1.6.2013], § 16 Anm 81).

Bei Feststellung der für die Zumutbarkeit maßgeblichen Fahrtdauer mit Massenbeförderungsmitteln ist im gegenständlichen Fall somit von der vom Bundesfinanzgericht ermittelten schnelleren Verkehrsverbindung auszugehen. Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass der Bf. Schichtdienst hat und daher keine Gleitzeit hat und seine Arbeitszeit somit nicht an die Ankunfts- und Abfahrtszeiten der öffentlichen Verkehrsmittel abpassen kann.

Im vorliegenden Fall ist von einer Kombination aus PKW und Massenbeförderungsmittel auszugehen. Die Fahrpläne wurden oben bereits dargestellt. Wird mit dem Pkw bis zum Bahnhof Ort5 gefahren und dann mit den öffentlichen Verkehrsmitteln die Fahrt fortgesetzt, so ergibt sich eine Fahrtzeit für die Hinfahrt von 80 bis 114 Minuten und für die Rückfahrt eine Fahrtzeit von 53 Minuten.

Nach VwGH 24.4.2014, 2012/15/0149, ist auch ein Vergleich zwischen Massenbeförderungsmitteln und Individualverkehr vorzunehmen, wobei nach den Gesetzesmaterialien, die der Verwaltungsgerichtshof zur Auslegung herangezogen hat, als unzumutbar mehr als dreimal so lange Fahrzeiten mit den Massenbeförderungsmitteln als mit dem eigenen Kfz angesehen werden. Ausgehend von der Fahrzeit von 22 Minuten

mit dem eigenen PKW (laut ÖAMTC Routenplaner), würde die dreifache Fahrtzeit somit 66 Minuten dauern.

Das bedeutet, dass unter diesem Aspekt dem Bf. auch bei einer geringfügigen Überschreitung der 90-Minuten-Grenze die Benutzung von Massenbeförderungsmitteln zumutbar ist. Der Pauschbetrag gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit c EStG 1988 kann somit nicht anerkannt werden. Das "kleine" Pendlerpauschale wurde bereits vom Arbeitgeber berücksichtigt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG i. V. m. § 25a Abs. 1 VwGG ist gegen diese Entscheidung eine Revision unzulässig. Es handelt sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, da das Bundesfinanzgericht in rechtlicher Hinsicht der in der Entscheidung dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 24.4.2014, 2012/15/0149) folgt.

Wien, am 17. Jänner 2019