

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin RR

in der Beschwerdesache

**B F**, Adr1, vertreten durch STB GMBH, Adr2, gegen den Bescheid des Finanzamtes FA vom 15.09.2015, St.Nr. xxxx, betreffend **Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2013**

zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der im angefochtenen Einkommensteuerbescheid angeführten Abgabe betragen:

Jahr	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
	Art	Höhe	Art	Höhe
2013	Einkommen	18.211,74 €	Einkommensteuer	1.592,85 €
			anrechenbare Lohnsteuer	-3.832,79 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)				<b>-2.240,00 €</b>

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe sind dem als Anlage angeschlossenen Berechnungsblatt, das einen Bestandteil dieses Bescheidspruches 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) beantragte in seiner **Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2013** unter anderem die Berücksichtigung eines Pendlerpauschales in Höhe von 1.476,00 € und des Pendlereuros in Höhe von 68,00 €.
2. Über Ersuchen des Finanzamtes reichte er mittels **Vorhaltsbeantwortung vom 14.09.2015** unter anderem einen Ausdruck des Ergebnisses der Berechnung des Pendlerrechners sowie eine Dienstzeitbestätigung (Dienstzeit beginnend um 06:30 Uhr von Montag bis Freitag bis 10:30 Uhr und freitags bis 08:30 Uhr) nach. Der Pendlerrechner hatte für den 02.02.2015 einen Zeitaufwand von 38 Minuten mit dem PKW und 87 bzw. 104 Minuten mit dem Massenbeförderungsmittel für die Bewältigung der einfachen Fahrtstrecke von rund 34 km zwischen Wohnung und Arbeitsstätte errechnet.
3. Im **Einkommensteuerbescheid 2013 vom 15.09.2015** wurde vom Finanzamt nur ein Pendlerpauschale in Höhe von 696,00 € berücksichtigt; dies mit der Begründung, *dass die Benützung eines Massenbeförderungsmittels nicht unzumutbar sei. Diese sei jedenfalls zumutbar, wenn die Wegzeit für die einfache Wegstrecke mit dem Massenbeförderungsmittel nicht mehr als 90 Minuten betrage. Unzumutbar sei die Benützung eines Massenbeförderungsmittels jedenfalls dann, wenn die Wegzeit für die einfache Wegstrecke mit dem Massenbeförderungsmittel mehr als 2,5 Stunden betrage. Betrage die Wegzeit für die einfache Wegstrecke mit dem Massenbeförderungsmittel mehr als 90 Minuten, aber nicht mehr als 2,5 Stunden, so sei die Benützung des Massenbeförderungsmittels zumutbar, wenn die Wegzeit für die einfache Wegstrecke mit dem Massenbeförderungsmittel höchstens dreimal so lange dauert als die Fahrzeit mit dem KFZ (Verweis auf VwGH und UFS).*
4. Dagegen erhob der Bf durch seine steuerliche Vertretung mit Schriftsatz vom 13.10.2015 **Beschwerde** und führte begründend im Wesentlichen Folgendes aus:  
*Er sei im Jahr 2013 bei der Fa. F GmbH in Adr3 an fünf Tagen pro Woche beschäftigt gewesen. Seine Arbeitszeiten hätten sich Montag bis Donnerstag von 6:30 Uhr bis 10:30 Uhr und Freitag von 6:30 Uhr bis 8:30 Uhr erstreckt, insgesamt somit 18 Stunden pro Woche. Mit den öffentlichen Verkehrsmitteln betrage die reine Fahrzeit rund mindestens 90 Minuten. Die Wartezeit vor Arbeitsbeginn bzw. nach Arbeitsende betrage rund 30 Minuten, nämlich Ankunft in Ort Ortsplatz gegen 06:00 Uhr und Abfahrt Ortsplatz Ort gegen 11:00 Uhr. Die Wegzeit mit dem Massenbeförderungsmittel betrage somit rund mindestens 120 Minuten.*  
*Die Wegstrecke Wohnort (Adr1 ) zum Arbeitsort betrage rund 33 km und sei für ihn in durchschnittlich rund 28 Minuten befahrbar. Laut Pendlerrechner und anderer im Internet verfügbarer Rechner betrage die (durchschnittliche) Fahrzeit rund 35 bis 45 Minuten. Da er (der Bf) jedoch zu Zeiten – frühmorgens gegen 06:00 Uhr und vormittags gegen 10:30 Uhr – unterwegs gewesen sei, an denen keine Staus bzw. Verkehrsbehinderungen gegeben seien, sei von einer dreifachen Fahrtzeit mit dem KFZ von unter 90 Minuten auszugehen (28 Minuten x 3 = 84 Minuten). Diese Daten entsprächen auch dem Pendlerrechner.*

*Betrage die Wegzeit für die einfache Wegstrecke mit dem Massenbeförderungsmittel mehr als 90 Minuten, aber nicht mehr als 2,5 Stunden (= 150 Minuten), sei die Benützung des Massenbeförderungsmittels unzumutbar, wenn die Wegzeit für die einfache Wegstrecke mit dem Massenbeförderungsmittel mehr als dreimal so lange dauere als die Fahrzeit mit dem KFZ. Die Wegzeit mit dem Massenbeförderungsmittel betrage im gegenständlichen Fall rund 120 Minuten, die Fahrzeit mit dem eigenen KFZ rund 90 Minuten. Das Massenbeförderungsmittel sei somit nicht zumutbar, weil es sowohl mehr als 90 Minuten als auch mehr als die dreifache Zeit mit dem KFZ benötige. Es werde daher die Berücksichtigung des großen Pendlerpauschales beantragt.*

**5.** Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 16.11.2015** wurde die gegenständliche Beschwerde mit der Begründung abgewiesen, dass die dreifache Fahrzeit mit dem PKW im gegenständlichen Fall entsprechend den Erfahrungswerten über die durchschnittliche Fahrtdauer 141 Minuten (Hinfahrt) und 138 Minuten (Rückfahrt) betrage und daher über dem ermittelten Zeitwert des Massenbeförderungsmittels von 127 Minuten bzw. 129 Minuten liege, wonach die Zumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel gegeben sei.

**6.** Mit **Schriftsatz vom 25.11.2015** stellte der Bf durch seine steuerliche Vertretung den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht (**Vorlageantrag**).

In dessen Begründung legte er noch einmal die bereits in seiner Beschwerde vorgebrachten Argumente für die Gewährung des großen Pendlerpauschales dar. Darüber hinaus wies er auf die Mangelhaftigkeit der Begründung der Beschwerdevorentscheidung hin, da das Finanzamt nicht bekannt gegeben habe, wie es auf die Erfahrungswerte über die durchschnittliche Fahrtdauer gekommen sei und woher die Daten kämen. Die Wegzeit des Massenbeförderungsmittels bzw. des PKW's seien von ihm beim Verkehrsunternehmen in Erfahrung gebracht und die Fahrtzeit mit der Stoppuhr gemessen worden. Überdies werfe der Herold Routenplaner (ein Ausdruck war dem Vorlageantrag beigelegt) eine einfache Fahrtzeit mit dem PKW zwischen Wohn- und Arbeitsort von 36 Minuten aus. Auch der Pendlerrechner errechne für die angegebenen Arbeitszeiten ein großes Pendlerpauschale. Es sei daher nicht nachvollziehbar, warum das Finanzamt im Jahr 2013 von der Zumutbarkeit der Benützung des Massenbeförderungsmittels ausgehe und der Pendlerrechner ab dem Jahr 2014 die Unzumutbarkeit feststelle. Die Verhältnisse hätten sich in den beiden Jahren nicht geändert. Es werde daher die Berücksichtigung des großen Pendlerpauschales beantragt.

**7.** Im **Schreiben vom 22.03.2016** an den Bf wurde von der belangten Behörde unter ausführlicher Begründung im Wesentlichen erläutert, dass sich die "Erfahrungswerte über die durchschnittliche Fahrtdauer" auf Grundlage des Pendlerrechners ergeben hätten. Die Fahrzeit/Gehzeit mit dem PKW betrage laut Pendlerrechner für die Hinfahrt 47 Minuten und für die Rückfahrt 46 Minuten, dies unter Berücksichtigung der bestätigten Dienstzeit. Diese Zeitangaben würden von der Berechnung des Bf's deswegen abweichen, weil er als Arbeitsbeginn 08:00 Uhr und als Arbeitsende 16:00 Uhr eingegeben habe und nicht die

vom Arbeitgeber bestätigten Dienstzeiten. Die dreifache Fahrzeit mit dem PKW betrage somit unter Berücksichtigung der bestätigten Dienstzeiten 47 Minuten x 3 = 141 Minuten bzw. 46 Minuten x 3 = 138 Minuten und liege daher über dem ebenfalls auf diesem Weg ermittelten Zeitwert des Massenbeförderungsmittels von 127 bzw. 129 Minuten.

**8.** In seinem **Antwortschreiben vom 01.04.2016** teilte der Bf hiezu im Wesentlichen Folgendes mit:

*Die Fahrzeit inkl. Gehzeit für die vom Dienstgeber bestätigten Dienstzeiten zwischen Arbeits- und Wohnort betrage mit einem öffentlichen Verkehrsmittel für die Hin- und Rückfahrt jeweils zwischen 120 Minuten und 130 Minuten, nämlich*

- 127 Minuten bzw. 129 Minuten laut Abfrage Pendlerrechner oder
- 120 Minuten laut tatsächlicher Messung des Bf's (rund 90 Minuten Fahrzeit und rund 30 Minuten Warte- bzw. Gehzeit)

*Die Fahrzeit mit dem PKW betrage laut Pendlerrechner für die Hin- und Rückfahrt jeweils rund 46 bzw. 47 Minuten. Laut tatsächlicher Messung (= mehrmaliges Abfahren der Strecke unter Verwendung einer Stoppuhr) betrage die durchschnittliche Fahrzeit mit dem PKW jedoch 30 Minuten. Die Abweichung resultiere daraus, dass frühmorgens gegen 06:00 Uhr und vormittags gegen 10:30 Uhr mit keinen Verkehrsbehinderungen zu rechnen sei. Für das Jahr 2014 ermittle der Pendlerrechner für ein und dieselbe Strecke ein großes Pendlerpauschale und stelle die Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel fest. Für das Veranlagungsjahr 2013 solle nach Ansicht des Finanzamtes nur das kleine Pendlerpauschale zustehen, da die Zumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel gegeben sei. Zur Verwendung des Pendlerrechners werde darauf hingewiesen, dass dieser laut Homepage des BMF für Zeiträume vor 31.12.2013 wegen anderer Rechtslage nicht gültig sei, weshalb der Anspruch für Pendlerpauschale und Pendlereuro für diese Zeiträume auf Basis der alten Rechtslage manuell berechnet werden müsse.*

**9.** Mit **Vorlagebericht vom 13.04.2016** wurde die gegenständliche Beschwerde vom Finanzamt dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt, wobei darauf hingewiesen wurde, dass seitens des Finanzamtes keine Bedenken gegen eine Stattgabe bestünden; dies aus folgenden Gründen: *Die Fahrzeit mit dem PKW betrage laut Routenplanern (Herold, ÖAMTC, Pendlerrechnerabfrage vom 02.02.2015) zwischen 36 und 38 Minuten. Die maximal zumutbare Fahrzeit liege demnach bei 108 bis 114 Minuten. Die Wegzeit mit öffentlichen Verkehrsmitteln betrage zwischen 127 und 129 Minuten und übersteige somit die zumutbare Fahrzeit.*

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

##### **I) Sachverhalt:**

Das Bundesfinanzgericht legte seiner Entscheidung folgenden für die rechtliche Beurteilung wesentlichen Sachverhalt zugrunde:

Der Bf bezog im beschwerdegegenständlichen Zeitraum 2013 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und machte in diesem Zusammenhang als Werbungskosten das sog. "große Pendlerpauschale" in Höhe von 1.476,00 € für eine Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte von mehr als 20 km bis 40 km geltend. Dementsprechend beantragte er auch den Pendlereuro gemäß § 33 Abs. 5 Z 4 EStG 1988 in Höhe von 68,00 €.

Die einfache Wegstrecke zwischen Wohnung (Adr1) und Arbeitsstätte des Bf's (Adr3x) beträgt rund 33 km. Der Bf legt diese Strecke an fünf Tagen pro Woche zurück. Seine Arbeitszeiten erstrecken sich Montag bis Donnerstag jeweils von 06:30 bis 10:30 Uhr, am Freitag von 06:30 Uhr bis 08:30 Uhr.

Der Zeitaufwand für die Zurücklegung der einfachen Wegstrecke zwischen Wohn- und Arbeitsstätte beträgt mit öffentlichen Verkehrsmitteln zwischen 120 und 129 Minuten, jener für die Zurücklegung mit dem eigenen PKW zwischen 30 und 38 Minuten.

## **II) Beweiswürdigung:**

**1.** Dass sich die tägliche Arbeitszeit von Montag bis Donnerstag einer Woche jeweils von 06:30 Uhr bis 10:30 Uhr und am Freitag von 06:30 Uhr bis 08:30 Uhr erstreckt, ergab sich aus der Dienstzeitbestätigung des Dienstgebers des Bf's und stand dies hier ebenso außer Streit wie Abfahrts- und Ankunftsort jener Wegstrecke (Wohnort – Arbeitsstätte – Wohnort), die der Bf täglich (fünfmal pro Woche) als Arbeitsweg zurücklegen musste.

**2. Strittig** war lediglich das **Zeitausmaß**, das der Bf für die Bewältigung dieses Weges bzw. der einfachen Wegstrecke aufwenden musste.

### **2.1. Weitgehende Einigkeit bestand im Ausmaß des Zeitaufwandes bei Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel:**

Laut Finanzamt, das die Ergebnisse des ab 2014 anwendbaren Pendlerrechners analog anwendete, belief sich dieser auf 127 Minuten (Hinfahrt) bzw. 129 Minuten (Rückfahrt); nach Angaben des Bf's betrug dieser 120 Minuten (90 Minuten Fahrzeit, 30 Minuten Warte- bzw. Gehzeit), wobei er sich in diesem Zusammenhang auf seine tatsächlichen Messungen berief.

### **2.2. Im Ergebnis war daher von einem Zeitaufwand zwischen 120 und 129 Minuten mit öffentlichen Verkehrsmitteln auszugehen.**

**2.2.** Uneinigkeit bestand zwischen den Parteien des Beschwerdeverfahrens zunächst bei der Bemessung des Ausmaßes des Zeitaufwandes, der sich bei **Benutzung des eigenen PKW's** ergab:

#### **2.2.1. Standpunkt des Bf's:**

Der Bf ermittelte aufgrund tatsächlicher Messungen (= mehrmaliges Abfahren der Strecke unter Verwendung einer Stoppuhr) die durchschnittliche Fahrzeit für die einfache Wegstrecke mit 30 Minuten und wies darauf hin, dass es frühmorgens um 06:00 Uhr und vormittags gegen 10:30 Uhr zu keinen staubedingten Verkehrsbehinderungen käme.

Unterstützend für seinen Standpunkt legte er seinem Schreiben vom 14.09.2015 das Ergebnis des Pendlerrechners für den 02.02.2015 (Arbeitsbeginn 08:00 Uhr, Arbeitsende 16:00 Uhr) bei, das für die Hinfahrt zur Arbeitsstätte bzw. Rückfahrt zum Wohnort jeweils 38 Minuten (33,6 bzw. 33,2 km) auswies. Weiters legte er mit seinem Vorlageantrag vom 25.11.2015 einen Ausdruck "Herold Routenberechnung" vor, der für eine Wegstrecke 36 Minuten (31 km) errechnet hatte.

Insgesamt ergab sich nach den Behauptungen bzw. Unterlagen des Bf's also ein Zeitaufwand für die einfache Wegstrecke **zwischen 30 und 38 Minuten**.

### **2.2.2. Standpunkt des Finanzamtes:**

Das Finanzamt ermittelte das Ergebnis zunächst laut Pendlerrechner für den 06.11.2015 (Arbeitsbeginn 06:30 Uhr, Arbeitsende 10:30 Uhr). Als Zeitaufwand bei Benützung des PKW's wurden nunmehr für die **Hinfahrt 47 Minuten** und für die **Rückfahrt 46 Minuten** (gerundet 33 km) ausgewiesen. Als Grund für die Differenz zur Berechnung des Bf's wurde der Umstand erachtet, dass der Bf bei seiner Berechnung jeweils einen vom tatsächlichen Zeitpunkt abweichenden Arbeitsbeginn bzw. ein vom tatsächlichen Zeitpunkt abweichendes Arbeitsende in Ansatz gebracht hatte, wodurch staubedingte Verkehrsbehinderungen keine Berücksichtigung gefunden hätten.

Wie allerdings weitere (vom Bundesfinanzgericht angestellte) Probeberechnungen durch den Pendlerrechner für fiktive Arbeitszeiten ergaben, erfährt der in der Berechnung des Pendlerrechners ausgewiesene Zeitaufwand durch Berücksichtigung dieses Umstandes keine Änderung und wird der Zeitaufwand unverändert mit 46 bzw. 47 Minuten errechnet. Nachdem vom Finanzamt eine weitere Verkehrsauskunft des ÖAMTC eingeholt worden war, die ebenfalls lediglich 37 Minuten für die Bewältigung der einfachen Wegstrecke (32,4 km) auswies, teilte es im **Vorlagebericht** an das Bundesfinanzgericht mit, dass **gegen eine Stattgabe der Beschwerde keine Bedenken** bestünden, da von einer Fahrzeit mit dem PKW von lediglich **36 bis 38 Minuten** auszugehen sei.

### **2.3. Ergebnis:**

In Anbetracht der vorliegenden Beweismittel kam das Bundesfinanzgericht - wie letztlich auch von der belangten Behörde festgestellt - im Rahmen der Beweiswürdigung zu dem Ergebnis, dass die regelmäßige Fahrzeit für eine **einfache Wegstrecke mit dem PKW maximal zwischen 30 und 38 Minuten** betragen konnte.

Dafür sprachen der Herold Routenplaner, die Verkehrsauskunft des ÖAMTC sowie die ursprüngliche Berechnung des Pendlerrechners vom 02.02.2015, die die vom Bf aufgrund eigener tatsächlicher Messungen behaupteten Werte bestätigten.

Dem widersprechenden Ergebnis des Pendlerrechners vom 06.11.2015 konnte im Hinblick auf die angeführten Beweismittel keine ausreichende gegenteilige Beweiskraft zugebilligt werden. Abgesehen davon, dass die Ergebnisse des Pendlerrechners grundsätzlich erst für Zeiträume ab 2014 heranzuziehen sind (siehe hiezu auch BFG 04.11.2015, RV/6100934/2014), war festzustellen, dass das Ergebnis des Pendlerrechners im Hinblick auf die neue Rechtslage bezogen auf den vorliegenden Sachverhalt, der sich offensichtlich auch 2014 nicht geändert hat, ohnehin das große Pendlerpauschale zubilligte und

insofern der dort ausgewiesene hinterfragungswürdige Zeitaufwand/PKW für den Bf keine negativen steuerlichen Auswirkungen für die Folgejahre zeitigte.

### **III) Rechtliche Beurteilung:**

#### **A) Rechtsgrundlagen:**

**1)** Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 in der für den beschwerdegegenständlichen Zeitraum 2013 geltenden Fassung 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.*

...."

**2)** 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.** Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren war die Frage strittig, ob dem Bf im Jahr 2013 die für die Zurücklegung seines rund 33 km langen Weges zwischen Wohnung und Arbeitsstätte die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar gewesen war.

Die Beantwortung dieser Frage war maßgeblich für die Beurteilung, ob ihm das sog. "große Pendlerpauschale" gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. d EStG 1988 in Höhe von 1.476,00 € (Wegstrecke zwischen mehr als 20 km bis 40 km bei Unzumutbarkeit der Verwendung eines öffentlichen Verkehrsmittels) oder lediglich das "kleine Pendlerpauschale" in Höhe von 696,00 € zustand.

**2.** Fest steht, dass für den beschwerdegegenständlichen Zeitraum 2013 die Bestimmungen laut Pendlerverordnung, BGBl II 276/2013 idF BGBl II 154/2014, noch nicht anzuwenden waren (siehe hiezu deren § 5, wonach diese Verordnung erst ab 2014 anwendbar ist).

Die Frage der Zuerkennung des Pendlerpauschales war daher auf Basis der oben zitierten Gesetzesbestimmung des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 zu klären, wobei bei deren Auslegung die hiezu ergangene Judikatur heranzuziehen war.

**3.** Wie sich aus der oben zitierten Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. d EStG 1988 ergibt, ist die Zuerkennung des großen Pendlerpauschales dann möglich, wenn "*dem Arbeitnehmer die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Entfernung nicht zumutbar*" ist.

**3.1.** Was unter dem **Begriff "Zumutbarkeit"** zu verstehen ist, ist dem Gesetz nicht zu entnehmen. Zur Auslegung dieses unbestimmen Gesetzesbegriffes gibt es aber bereits umfangreiche Entscheidungspraxis des Unabhängigen Finanzsenates sowie vor allem auch Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zu den diesbezüglich gleichlautenden Vorgängerbestimmungen.

So haben der Unabhängige Finanzsenat und das Bundesfinanzgericht in ihren jüngsten Entscheidungen regelmäßig darauf hingewiesen, dass bei Überschreiten der Wegzeit von 90 Minuten für die einfache Wegstrecke mit dem Massenbeförderungsmittel dessen Benützung dann zumutbar ist, wenn die Wegzeit für die einfache Wegstrecke mit dem Massenbeförderungsmittel höchstens **dreimal so lang** dauert wie die Fahrzeit mit dem KFZ (BFG 07.05.2014, RV/6100661/2013; UFS 11.03.2013, RV/0502-F/12; UFS 06.06.2013, RV/0132-L/12; UFS 12.07.2013, RV/0172-F/11; UFS 25.09.2013, RV/0363-K/12).

Vor allem hat auch der **Verwaltungsgerichtshof** wesentliche Aussagen zum Kriterium der "Zumutbarkeit" getroffen. Im Zusammenhang mit der im Wesentlichen gleichlautenden Vorgängerbestimmung hat er diesbezüglich auf die eindeutigen Aussagen in den Gesetzesmaterialien hingewiesen (siehe zB VwGH 24.04.2014, 2010/15/0156).

Die ErlRV zu § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988, 621 BlgNR XVII. GP, 75, führten Folgendes 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 Fahrtzeit 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 benutzt werden, dann ist die für die Zumutbarkeit maßgebliche Fahrtzeit aus der Gesamtfahrzeit (Kfz und Massenbeförderungsmittel) zu errechnen."*

(Anmerkung: Fettdruck durch Bundesfinanzgericht)

**3.2.** Die **Wegzeit** umfasst 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. (VwGH 24.04.2014, 2010/15/0156, unter Verweis auf Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 16 Rz 53, sowie zB VwGH 24.09.2008, 2006/15/0001, und VwGH 28.10.2008, 2006/15/0319).

**4. Im gegenständlichen Fall** betrug die Wegzeit für die Zurücklegung der einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte von 33 km

- mit dem öffentlichen Verkehrsmittel mindestens 120, maximal 129 Minuten und
- mit dem PKW maximal 38 Minuten.

Die Fahrzeit mit dem Massenbeförderungsmittel war daher (bei einer über neunzigminütigen Fahrzeit mit dem Massenbeförderungsmittel) jedenfalls mehr als dreimal so lang als die maximale Fahrzeit mit dem PKW ( $3 \times 38 = 114$  Minuten).

Die Benützung eines Massenbeförderungsmittels war daher nicht zumutbar.

Wie auch bereits von der belangten Behörde beantragt, war daher das **"große Pendlerpauschale" in Höhe von 1.476,00 € zu gewähren** und dem Beschwerdebegehr somit **stattzugeben**.

**5.** Aufgrund der Feststellung, die auch auf den eigenen Angaben des Bf's in seiner Beschwerde vom 13.10.2015 beruht, dass die einfache Wegstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte rund 33 km beträgt, war bei der Neuberechnung der Einkommensteuer durch das Bundesfinanzgericht im Rahmen seiner Abänderungsbefugnis gemäß § 279 Abs. 1 BAO konsequenterweise der **Pendlereuro** gemäß § 33 Abs. 5 Z 4 EStG 1988 entsprechend zu korrigieren.

Bei einer einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und Ansatz von zwei Euro pro Kilometer beträgt dieser nach der zitierten Bestimmung 66 € ( $2 \text{ €} \times 33 \text{ km}$ ).

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

Im gegenständlichen Fall war die Zuerkennung des Pendlerpauschales von der Beurteilung der Frage abhängig, ob die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar war. Die Beweiswürdigung war bezogen auf den konkret vorliegenden Sachverhalt vorzunehmen. Insofern war nicht die Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung erforderlich, zumal zur Frage der Zumutbarkeit auch schon eindeutige Aussagen des Verwaltungsgerichtshofes vorliegen (zB VwGH 24.04.2014, 2010/15/0156). Eine Revision war daher nicht zuzulassen.

Linz, am 21. Juni 2016