

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***BfAdr***, über die Beschwerde vom 13. Juli 2015 gegen den Bescheid des Finanzamtes Lilienfeld St. Pölten (nunmehr: Finanzamt Österreich) vom 7. Juli 2015 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2014 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Bf. wohnte im beschwerdegegenständlichen Jahr in ***Bf1-Adr*** und arbeitete in ***2***.

Der **Ausdruck** eines vom Bf. bewirkten Abfrageergebnisses des **Pendlerrechners** ergab für den Stichtag **26.05.2014** auf der Strecke von ***Bf1-Adr*** nach ***2*** ein Pendlerpauschale von EUR 2016,00 jährlich / EUR 168,00 monatlich und einen Pendlereuro von EUR 134,00 jährlich / EUR 11,17 monatlich bei mehr als 10 Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte pro Monat und einer Fahrtzeit von 106 Minuten sowie einer Wegstrecke von 67 Kilometern, davon 33,4 Kilometer mit dem PKW. Die Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln sei auf der überwiegenden Strecke möglich und zumutbar.

Mit **Schreiben** vom **02.06.2014** an die belangte Behörde brachte der Bf. vor, dass die Berechnung anhand des Pendlerrechners fehlerhaft sei, da der Bf. alle Voraussetzungen für ein großes Pendlerpauschale erfülle. Der Bf. sei nicht gewillt, den größten Teil seines Arbeitsweges mit seinem Privatauto zurückzulegen, da er eine gültige Jahreskarte für den öffentlichen

Verkehr besitze und die ökologisch günstigere Variante benütze. Dem Schreiben beigelegt waren

- eine Kopie eines Auszuges aus einer Arbeiterkammer-Steuerbroschüre zum Thema „großes Pendlerpauschale“ und
- zwei Ausdrücke von Abfrageergebnissen des Pendlerrechners mit den Stichtagen Mo, 26.05.2014 (07:00 – 16:30) und Mo, 02.06.2014 (07:00 – 16:30) als abgefragte Tage, welche jeweils ein Pendlerpauschale von EUR 2.016,00 jährlich / EUR 168,00 monatlich und einen Pendlereuro von EUR 134,00 jährlich / EUR 11,17 monatlich ergaben. Die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel sei jeweils auf der überwiegenden Strecke möglich und zumutbar. Die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte betrage (mit öffentlichen Verkehrsmitteln und Park & Ride) gerundet 67 km. Die Abfrage für den Mo, 02.06.2014 erfolgte am 31.05.2014.

Mit **Schreiben** vom **13.06.2014** wies die belangte Behörde den Bf. darauf hin, dass es sich beim Ausdruck des Pendlerrechners um keinen rechtsmittelfähigen Bescheid handle, weshalb keine Möglichkeit bestehe, gegen die Berechnung ein Rechtsmittel einzulegen. Der Arbeitgeber sei an das Ergebnis im Pendlerrechner gebunden. Der Bf. könne im Jahr 2015 das große Pendlerpauschale jedoch im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung 2014 beantragen und gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 – im Falle einer Nichtgewährung des großen Pendlerpauschales – das Rechtsmittel der Beschwerde ergreifen. Wie der Bf. selbst anführe, besitze er eine Jahreskarte und lege daher offensichtlich die Wegstrecke Wohnung – Arbeitsstätte zu einem überwiegenden Teil mit einem öffentlichen Verkehrsmittel zurück. Sobald die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels (überwiegende Wegstrecke öffentliches Verkehrsmittel in Kombination mit PKW) grundsätzlich unter 2 Stunden möglich ist, stehe nur das kleine Pendlerpauschale zu. Die im Pendlerrechner angeführte Wegstrecke sei nur eine Möglichkeit. Es bleibe dem Bf. unbenommen, eine andere Strecke zu nutzen.

In seiner **Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2014** vom **27.02.2015** machte der Bf. unter anderem ein Pendlerpauschale (Jahresbetrag) von EUR 3.672,00 und einen Pendlereuro (Jahresbetrag) von EUR 130,00 geltend.

Mit **Vorhalt** vom **07.04.2015** forderte die belangte Behörde den Bf. unter anderem auf, seine Erklärung um folgende Punkte zu ergänzen:

- Kurze Beschreibung Ihrer Tätigkeit bzw. Ihres Aufgabengebietes
- Bekanntgabe der Normalarbeitszeit - bestand Gleitzeitmöglichkeit?
- Wie oft pro Monat wurde die Strecke Wohnung - Arbeitsstätte zurückgelegt?
- Genaue Anschrift der Arbeitsstätte/n
- Genaue Anschrift der der Arbeitsstätte nächstgelegenen Wohnung
- kürzest befahrbare einfache Wegstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte in km
- Wegstrecke bei Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels (Gehweg, Bus, ÖBB etc.)

Sollte dem Bf. die Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels nicht möglich bzw. zeitlich nicht zumutbar sein, habe er die entsprechenden Gründe (unter Angabe seiner Normalarbeitszeiten) zu erläutern bzw. die unzumutbare Wegzeit aufzuschlüsseln.

Die **Vorhaltsbeantwortung** vom **26.04.2015** langte am 30.04.2015 bei der belangten Behörde ein und enthielt folgende Ausführungen des Bf.:

*„Meine Tätigkeit und Aufgabengebiet im ***3*** ***2*** sind folgende:*

Innerhalb meiner normalen Arbeitszeit, ist die gesamte Haustechnik zu warten und diverse Dienstleistungen im Auftrag des Pflegepersonales und meiner Vorgesetzten zu verrichten. Weiteres kann es verschiedentlich vorkommen, dass durch einen plötzlich auftretenden technischen Notfall, mein Arbeitsende sich auf unbestimmte Zeit verlängern kann und ich dazu bin verpflichtet, das Haus erst zu verlassen, wenn keine Gefahr in Verzug mehr vorhanden ist!

Meine Normalarbeitszeit ist: von Montag bis Donnerstag von 07:00 - 16:30, freitags von 07:-12:15. Es ist aber die Notwendigkeit vorhanden, zu Arbeitsbeginn wegen diverser Vorbereitungen schon fünfzehn bis zwanzig Minuten vorher am Arbeitsplatz zu sein. Eine Gleitzeitmöglichkeit besteht nicht.

Da ich eine Vollzeitbeschäftigung habe, lege ich ca. 23 Mal pro Monat die Strecke vom Wohnort zum Arbeitsplatz und wieder retour zurück.

Ich fahre täglich mit den öffentlichen Verkehrsmitteln zur Arbeit und wieder zurück. In Anbetracht der immer wechselnden Fahrpläne und der immer gleichen Fahrtstrecke muss ich mich anpassen. Dh.: rechtzeitig meine Wohnadresse verlassen um den Bus, die Bahn, die U-Bahn, die Straßenbahn so zu erreichen, damit ich zeitgerecht zur Arbeit erscheinen kann (muss)!

*Die Wegstrecke und die dazugehörige Wegzeit(en) von meiner Wohnadresse zur Arbeitsstätte und zurück: um 04:45 verlasse ich meine Wohnadresse Gehzeit zur Bushaltestelle ca. 5 Minuten, mit dem Postbus zum nächstgelegenen Bahnhof, um 05:10 mit dem Regionalzug nach ***Bahnhof***, zehn Minuten Gehweg mit Wartezeit zur ***U-Bahn***, zehn Minuten Gehweg mit Wartezeit zur ***U-Bahn***, zehn Minuten Gehweg mit Wartezeit auf die ***Straßenbahn***. Um ca. 06:45 bin ich in meiner Arbeitsstätte. Um 16:30 verlasse ich wieder meine Arbeitsstätte in Richtung Wohnadresse in umgekehrter Reihenfolge mit den öffentlichen Verkehrsmitteln. Um ca. 18:20 bin ich am Bahnhof ***7*** angelangt, wo ich nach inklusiver Wartezeit mit dem Letzen planmäßig abfahrenden Postbus wieder nach ***Wohnort*** fahre. Um ca. 19:15 bin ich nach fünf Minuten Gehzeit bei meiner Wohnadresse angelangt.*

Diesem Schreiben war als **Beilage** unter anderem ein Screenshot des Bf. vom 26.04.2015, 09:37 angeschlossen, welcher auch einen Auszug aus dem Routenplaner Google Maps betreffend den Arbeitsweg zeigt (80,6 km; 57 min).

Mit **Einkommenssteuerbescheid 2014** vom **07.07.2015** wurden (lediglich) ein Pendlerpauschale von EUR 2.016,00 und ein Pendlereuro von EUR 134,00 (anstatt wie beantragt mit EUR 3.672,00 bzw. EUR 130,00) mit folgender Begründung berücksichtigt:

„Die Benützung des Massenbeförderungsmittels (öffentliches Verkehrsmittel) ist aufgrund der Fahrzeit mit dem Massenbeförderungsmittel zumutbar. Es steht daher das kleine Pendlerpauschale für eine Wegstrecke von mehr als 60km zu.“

Die **Beschwerde** vom **11.05.2015**, bei der belangten Behörde eingegangen am 14.07.2015, begründete der Bf. wie folgt:

„Meine Angaben die ich in meinem letzten Schreiben (Ersuchen um Ergänzung) - betreffend der Höhe der Pendlerpauschale gemacht hatte, wurden anscheinend ignoriert und ich möchte nochmals darauf hinweisen, dass diese Angaben den Tatsachen entsprechen!

Daher kann ich auch den im Einkommensteuerbescheid 2014 angegebenen Wortlaut der Begründung überhaupt nicht verstehen (akzeptieren). Denn dies ist zum Großteil nur der vom Gesetz her vorgegebene Wortlaut, aber es wurde nicht angeführt, welche „Kriterien“ in meiner Sache sein müssten, damit die Voraussetzung für die große Pendlerpauschale gegeben seien!

Ich bin mir ziemlich sicher, dass ich die Voraussetzungen für den Erhalt der großen Pendlerpauschale erfülle. Zu diesem Zweck gibt es von der Arbeiterkammer einen Artikel über alle Kriterien der Pendlerpauschale, vor allem wenn die Wegzeit(en) die 120 Minuten-Grenze überschreiten und auch die 60 Kilometer-Grenze weit überschritten wird. Genauer wird auf der Seite 2 dieses Schreibens angeführt. Alles andere mit der angeführten Zumutbarkeit und Unzumutbarkeit sind meiner Ansicht nach nicht gegeben oder so relevant.“

Der Beschwerde beigelegt war ein **Auszug aus dem Webportal der Arbeiterkammer** mit folgendem Inhalt:

„Das große Pendlerpauschale steht jenen zu, bei denen der Arbeitsplatz ohne Rundung zumindest 2 km von der Wohnung entfernt liegt und während des Zeitraums, für den das Einkommen ausbezahlt wird, die Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln überwiegend unzumutbar ist. Das ist dann der Fall,

- *wenn es entweder für mehr als die Hälfte des Arbeitsweges kein öffentliches Verkehrsmittel gibt*
- *wenn man eine starke Gehbehinderung von mindestens 50% hat, blind oder schwerst sehbehindert ist*
- *wenn die Fahrdauer mit dem öffentlichen Verkehrsmittel mehr als 120 Minuten beträgt.*

- wenn man für eine Wegstrecke zwar weniger als 120 Minuten benötigt, aber mehr als 60 Minuten, dann ist die entfernungsabhängige Höchstdauer zu berechnen. Diese beträgt 60 Minuten plus eine Minute pro Kilometer der Wegstrecke.“

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom **16.07.2015** wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und dies wie folgt begründet:

„Gemäß § 16 Abs 1 Z 6 sind Ausgaben für die Fahrten Wohnung-Arbeitsstätte mit dem Verkehrsabsetzbetrag (§33 Abs 5 Z 1) abgegolten. Unter bestimmten Voraussetzungen steht ein Pendlerpauschale bzw. ein Pendlereuro zu. Das Bundesministerium für Finanzen wird ermächtigt, Kriterien zur Festlegung der Entfernung und der Zumutbarkeit der Benützung eines Massenverkehrsmittels mit Verordnung festzulegen. Im § 3 dieser Pendlerverordnung steht, dass für die Ermittlung der Entfernung Wohnung-Arbeitsstätte bzw. Arbeitsstätte-Wohnung und die Beurteilung, ob die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar oder unzumutbar ist, für Verhältnisse innerhalb Österreichs der vom Bundesministerium für Finanzen im Internet zur Verfügung gestellte Pendlerrechner zu verwenden ist.

Der Pendlerrechner berücksichtigt die Kriterien im Sinne der §§ 1+2 der Pendlerverordnung. Das Ergebnis des Pendlerrechners ist bindend und stellt keine Fahrtempfehlung dar, sondern dient ausschließlich als Nachweis zur Berücksichtigung des Pendlerpauschale und des Pendlereuro. Wie aus dem von Ihnen vorgelegten Ausdruck aus dem Pendlerrechner ersichtlich, steht Ihnen das große Pendlerpauschale nicht zu.“

Der **Vorlageantrag** des Bf. vom **20.07.2015** ging am 21.07.2015 bei der belangten Behörde ein.

Die belangte Behörde beantragte mit **Vorlagebericht** vom **16.08.2016** die Abweisung der Beschwerde aufgrund folgender Gründe:

„Bereits im Schreiben vom 13.06.2016, Einkommensteuerbescheid 2014 und in der Beschwerdevorentscheidung wurde ausführlich darauf eingegangen, warum dem Beschwerdeführer nur eine kleine Pendlerpauschale zusteht und eine dem Pendlerrechner abweichende tatsächlich von ihm zurückgelegte Strecke zwischen Wohnsitz und Arbeitsstätte sowie umgekehrt nichts an der Verbindlichkeit des Ergebnisses des Pendlerrechners ändert.

Dazu ist in Bezug auf das Erfordernis der unzumutbaren Benützung des Massenbeförderungsmittels für die Gewährung der großen Pendlerpauschale ergänzend zu erwähnen, dass eine nähere ausdrückliche Bestimmung, was unter dem Begriff der "Zumutbarkeit" iSd lit. c des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG zu verstehen ist, dem Gesetz nicht zu entnehmen ist (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 VwGH 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 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 VwGH 31. Juli 2013, 2009/13/0132). Es ist jedoch nicht ab Erreichen einer gewissen Fahrtzeitdauer von einer absoluten Unzumutbarkeit der Benützung von Massenbeförderungsmittel auszugehen, sondern vielmehr ein Vergleich zwischen den Fahrzeiten im öffentlichen Verkehr und im Individualverkehr notwendig. 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 VwGH 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 Fahrdauer 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 Fahrdauer 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. Vgl VwGH 24.04.2014, 2012/15/0149.

Im Beschwerdefall liegt laut Pendlerrechner mit öffentlichen Verkehrsmitteln und Park & Ride jeweils eine Fahrdauer von 106 min für die Hin- und Rückfahrt vor, welche im Vergleich zur Fahrdauer im Rahmen des Individualverkehrs (von mindestens 60 min siehe Google Maps) 1,8

mal so lange dauert und somit deutlich unter den maximalen 3-fachen Zeitdauer liegt, also jedenfalls als zumutbar bewertet werden kann.

Wenn der Beschwerdeführer angibt, tatsächlich eine andere Streckenführung zu wählen als der Pendlerrechner vorgibt, so kann dem entgegengetreten werden, wenn man nachweisen kann, dass der Pendlerrechner bei der Berechnung der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte oder bei der Beurteilung, ob ein öffentliches Verkehrsmittel unzumutbar ist oder nicht, unrichtige Verhältnisse berücksichtigt hat, ein Gegenbeweis zulässig ist. Die Nachweismöglichkeit erstreckt sich jedoch nicht auf jene Verhältnisse, die dem Pendlerrechner auf Grund einer abstrakten Betrachtung des Individualverkehrs hinterlegt sind und auf einer typisierenden Betrachtung beruhen (beispielsweise die hinterlegte Durchschnittsgeschwindigkeit). Wird tatsächlich ein anderes Verkehrsmittel oder eine andere Fahrtroute, als vom Pendlerrechner ermittelt, benutzt, dann gilt dies nicht als Berücksichtigung von unrichtigen maßgebenden Verhältnissen, da das tatsächlich gewählte Verkehrsmittel und die tatsächlich gewählte Fahrtroute weder bei der Ermittlung der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte noch bei der Beurteilung der Zumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels relevant sind.“

Eine von der belangten Behörde am 10.08.2016 durchgeführte Abfrage im **Pendlerrechner** ergab für den Donnerstag, den **11.08.2016** auf der Strecke von *****Bf1-Adr***** nach *****2***** ein (großes) Pendlerpauschale von EUR 3.672,00 jährlich / EUR 306,00 monatlich und einen Pendlereuro von EUR 162,00 jährlich / EUR 13,50 monatlich, da die Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln auf der überwiegenden Strecke nicht möglich oder nicht zumutbar sei und die schnellste Strecke gerundet 81 km betrage.

Aus einem von der belangten Behörde angefertigten **Ausdruck des Routenplaners von Google Maps** vom **16.08.2016** ergibt sich, dass auf der Strecke von *****Bf1-Adr***** nach *****2***** mit dem Auto die schnellste Strecke 79,9 km bei einer Fahrtzeit von einer Stunde beträgt. Als Alternativroute wird eine Strecke mit 1:06 h Fahrtzeit mit dem PKW für eine Strecke von 65,1 km angegeben.

Mit **Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses** vom **09.12.2020** mit Wirksamkeit zum 01.02.2021 wurde die Rechtssache der Gerichtsabteilung ******** gemäß § 9 Abs. 9 BFGG abgenommen und der Gerichtsabteilung ******** neu zugeteilt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf. war im beschwerdegegenständlichen Jahr 2014 wohnhaft in *****Bf1-Adr*****. Seine Arbeitsstätte, zu der er mehr als 10-mal pro Monat pendelte, lag in der *****2*****. Anhand des

Pendlerrechners des Bundesministeriums für Finanzen errechneten sich für die abgefragten Tage Montag, 26.05.2014 und Montag, 02.06.2014 (Abfrage für letzteren Tag am 31.05.2014) und ein Pendlerpauschale von EUR 2016,00 jährlich / EUR 168,00 monatlich und ein Pendlereuro von EUR 134,00 jährlich / EUR 11,70 monatlich. Die kürzeste Wegstrecke betrug demnach 67 km, die entsprechende Fahrtzeit (bei Kombination von öffentlichem Verkehr und Individualverkehr) 106 Minuten. Für mehr als die Hälfte dieser Strecke standen öffentliche Verkehrsmittel zur Verfügung. Die kürzeste, ausschließlich mit dem PKW fahrbare Strecke betrug 79,9 Kilometer mit einer Fahrtzeit von einer Stunde. Der Bf. hatte im beschwerdegegenständlichen Jahr weder eine starke Gehbehinderung von mindestens 50 %, noch war er blind oder schwer sehbehindert. Die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels für die überwiegende Wegstrecke in Kombination mit einem PKW betreffend die in den Pendlerrechnerausdrucken vom 26.05.2014 und vom 02.06.2014 angeführte Wegstrecke war unstrittig möglich.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt war unstrittig und ergab sich aus dem Akteninhalt sowie dem Parteienvorbringen, insbesondere aus den vorgelegten Ergebnissen des im Beschwerdejahr zwei Mal vom Beschwerdeführer abgefragten Pendlerrechners des Bundesministeriums für Finanzen. Da keinerlei Hinweise für eine Behinderung des Bf. aktenkundig sind, welche eine Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel begründen würden, war im Rahmen der freien Beweiswürdigung von einem Nichtvorliegen derselben beim Bf. auszugehen.

3. Rechtliche Beurteilung

Rechtliche Grundlagen

§ 16 Abs. 1 Z 6 lit a, b und c EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 105/2014 lautet:

„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.*
- 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:*

<i>Bei mindestens 20 km bis 40 km</i>	<i>696 Euro jährlich,</i>
<i>bei mehr als 40 km bis 60 km</i>	<i>1 356 Euro jährlich,</i>
<i>bei mehr als 60 km</i>	<i>2 016 Euro jährlich.“</i>

§ 33 Abs. 5 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 53/2013 lautet:

„(5) Bei Einkünften aus einem bestehenden Dienstverhältnis stehen folgende Absetzbeträge zu:

- 1. Ein Verkehrsabsetzbetrag von 291 Euro jährlich.*
- 2. Ein Arbeitnehmerabsetzbetrag von 54 Euro jährlich, wenn die Einkünfte dem Lohnsteuerabzug unterliegen.*
- 3. Ein Grenzgängerabsetzbetrag von 54 Euro jährlich, wenn der Arbeitnehmer Grenzgänger (§ 16 Abs. 1 Z 4) ist. Dieser Absetzbetrag vermindert sich um den im Kalenderjahr zu berücksichtigenden Arbeitnehmerabsetzbetrag.*
- 4. Ein Pendlereuro in Höhe von jährlich zwei Euro pro Kilometer der einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, wenn der Arbeitnehmer Anspruch auf ein Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 hat. Für die Berücksichtigung des Pendlereuros gelten die Bestimmungen des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b und lit. e bis j entsprechend.*
- 5. Ein Pendlerausgleichsbetrag nach Maßgabe des Abs. 9a.“*

§ 1 Abs. 1, Abs. 8 und Abs. 9 Pendlerverordnung idF. BGBl. II Nr. 154/2014 lautet:

„(1) Die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte umfasst die gesamte Wegstrecke, die unter Verwendung eines Massenbeförderungsmittels, ausgenommen eines Schiffes oder Luftfahrzeuges, unter Verwendung eines privaten Personenkraftwagens oder auf Gehwegen (Abs. 7) zurückgelegt werden muss, um nach Maßgabe des Abs. 2 in der kürzesten möglichen Zeitdauer (§ 2 Abs. 2) die Arbeitsstätte von der Wohnung aus zu erreichen. Entsprechendes gilt nach Maßgabe des Abs. 3 für die Entfernung zwischen Arbeitsstätte und Wohnung.

(...)

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

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

§ 2 Abs. 1 Pendlerverordnung idF. BGBl. II Nr. 154/2014 lautet:

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

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

- a) zumindest für die Hälfte der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte oder zwischen Arbeitsstätte und Wohnung nach Maßgabe des § 1 kein Massenbeförderungsmittel zur Verfügung steht oder*
- b) der Steuerpflichtige über einen gültigen Ausweis gemäß § 29b der Straßenverkehrsordnung 1960, BGBl. Nr. 159, in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 39/2013 verfügt oder*
- c) die Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel wegen dauernder Gesundheitsschädigung oder wegen Blindheit für den Steuerpflichtigen im Behindertenpass (§ 42 Abs. 1 Bundesbehindertengesetz BGBl. Nr. 283/1990, in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 150/2002) eingetragen ist.*

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

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

Zeitdauer die entfernungsabhängige Höchstdauer, ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels unzumutbar.

§ 2 Abs. 2 Pendlerverordnung idF. BGBl. II Nr. 154/2014 lautet:

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

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

§ 3 Abs. 1 Pendlerverordnung idF. BGBl. II Nr. 154/2014 lautet:

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

§ 3 Abs. 5 Pendlerverordnung idF. BGBl. II Nr. 154/2014 lautet:

„(5) Das Ergebnis des Pendlerrechners ist nicht heranzuziehen, wenn nachgewiesen wird, dass

1. bei der Berechnung der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bzw. der Entfernung zwischen Arbeitsstätte und Wohnung (§ 1) oder

2. bei der Beurteilung, ob die Benützung eines Massenbeförderungsmittels unzumutbar ist (§ 2)

unrichtige Verhältnisse berücksichtigt werden. Dieser Nachweis kann vom Steuerpflichtigen nur im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung erbracht werden. Die Nachweismöglichkeit erstreckt sich jedoch nicht auf jene Verhältnisse, die dem Pendlerrechner auf Grund einer abstrakten Betrachtung des Individualverkehrs hinterlegt sind und auf einer typisierenden Betrachtung beruhen (beispielsweise die hinterlegte Durchschnittsgeschwindigkeit).“

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Der Bf. brachte vor, dass ihm das große Pendlerpauschale zustehe, da seine Wegzeiten „die 120 Minuten-Grenze und die 60 Kilometer-Grenze weit überschreiten“ würden.

Wie sich aus § 3 Abs. 1 der Pendlerverordnung (und der Tatsache, dass sich der Arbeitsweg des Bf. gänzlich innerhalb Österreichs befindet) ergab, war für die Beurteilung, ob die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar oder unzumutbar ist, das Ergebnis des Pendlerrechners heranzuziehen. Ob der Steuerpflichtige tatsächlich eine andere Strecke fährt, spielt dabei keine Rolle, da der Pendlerrechner auf einer typisierenden Betrachtung beruht. Jene Verhältnisse, die dem Pendlerrechner aufgrund einer abstrakten Betrachtung des Individualverkehrs hinterlegt sind und auf einer typisierenden Betrachtung beruhen (zB Durchschnittsgeschwindigkeiten, Außerachtlassen von Staus), können auch nicht im Rahmen einer Veranlagung berichtigt werden (*Hofstätter/Reichel*, EStG (58. Lfg 2015) § 16 Abs 1 Z 6 EStG Rz 51). Die Beweislast dafür, dass dem Ergebnis des Pendlerrechners im Beschwerdefall unrichtige Verhältnisse zugrunde liegen, trug der Bf. Eine allenfalls fehlerhafte Berechnung der Strecke durch den Pendlerrechner nach § 3 Abs. 5 Pendlerverordnung wurde vom Bf. zwar im Rahmen des Schreibens vom 02.06.2014 an die belangte Behörde in Ansätzen behauptet, jedoch auch in der Folge nicht näher nachgewiesen, da sich der Bf. lediglich auf die Tatsache bezog, dass er über eine Jahreskarte für den öffentlichen Verkehr verfüge und daher die (ökologischeren) öffentlichen Verkehrsmittel nütze. Den Nachweis eines Fehlers des Pendlerrechners im Sinne des § 3 Abs. 5 Pendlerverordnung im Hinblick auf die Berechnung der Entfernung Wohnung - Arbeitsstätte oder auf die Beurteilung, ob die Benützung eines Massenbeförderungsmittels unzumutbar ist (§ 2), erbrachte der Bf. jedoch nicht. Denn es kam für die Frage der Zumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels zunächst darauf an, ob dieses auf mehr als der halben Strecke zur Verfügung stand. Das war gegenständlich (unstrittig) der Fall. Kann auf mehr als der halben Strecke ein Massenbeförderungsmittel benützt werden, dann ist die für die Zumutbarkeit maßgebliche

Fahrtzeit aus der Gesamtfahrtzeit (Kfz und Massenbeförderungsmittel) zu errechnen (VwGH 24.09.2008, 2006/15/0001). Die Zumutbarkeit Benützung eines Massenbeförderungsmittels ergab sich in der Folge aus den Wegzeiten im Sinne der Pendlerverordnung (insbesondere § 2 Abs. 1 Z 2 Pendlerverordnung), auf welche noch eigens eingegangen werden wird.

Die vorgelegten Ausdrucke des Pendlerrechners, die im und für das Beschwerdejahr 2014 erstellt wurden, ergaben die Zumutbarkeit der Benützung von Massenbeförderungsmitteln. Auf das erst im Jahr 2016 erstellte Ergebnis einer Pendlerrechnerabfrage im Jahr 2016, welcher wiederum veränderte Rahmenbedingungen (Fahrpläne, Wartezeiten etc.) zugrunde lagen, konnte es angesichts der beiden (relevanten) bereits vorliegenden Pendlerrechner-Ausdrucke aus dem beschwerdegegenständlichen Jahr nicht ankommen.

Im konkreten Fall war im Ergebnis keine der Voraussetzungen des § 2 Abs. 1 Z 1 Pendlerverordnung betreffend die Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels gegeben, da

- für mehr als die Hälfte der Strecke zwischen Wohnstätte und Arbeitsplatz Massenbeförderungsmittel zur Verfügung standen,
- der Bf. keinen gültigen Ausweis gemäß § 29b der Straßenverkehrsordnung 1960 besaß und
- der Bf. keine, die Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel, begründende Behinderung hatte.

Der Bf. bezog sich in seiner Beschwerde auf die lange Fahrtzeit mit den von ihm gewählten öffentlichen Verkehrsmitteln und dass aufgrund der Tatsache, dass er ausschließlich öffentliche Verkehrsmittel wählte, es regelmäßig zu einer langen Fahrtzeit (2 bis 2,75 Stunden) gekommen sei. Dazu ist festzuhalten, dass nach § 2 Abs. 2 Z 2 der Pendlerverordnung die optimale Kombination von Massenbeförderungsmittel- und Individualverkehrsmittel („Park & Ride“) zu berücksichtigen ist. Diese Kombination ist „optimal“ im Sinne der Pendlerverordnung, wenn – wie deren § 2 Abs. 3 Z 3 ausführt – folgende Voraussetzungen gegeben sind:

„Steht sowohl ein Massenbeförderungsmittel als auch eine Kombination von Massenbeförderungsmittel- 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.“

Da gerade im Beschwerdefall die zeitliche Diskrepanz zwischen der Fahrt rein mit Massenbeförderungsmitteln und einer Kombination von Massenbeförderungsmittel- und Individualverkehrsmitteln besonders hoch war und diese klar über der Mindestdauer von 15 Minuten lag, war vom Vorliegen einer optimalen Kombination von Massenbeförderungsmittel- und Individualverkehrsmittel im Sinne der Pendlerverordnung auszugehen. Genau diese

Kombination war sodann Ausgangspunkt für die weitere Berechnung der relevanten Fahrdauer und die Beantwortung der Frage, ob die Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln bzw. Massenbeförderungsmitteln unzumutbar war.

Eine optimale Kombination von Individualverkehr und Massenbeförderungsmittel ist selbst dann zu unterstellen, wenn die betroffene Arbeitnehmerin oder der betroffene Arbeitnehmer über kein eigenes Auto verfügt, weil es nicht auf die tatsächlich genutzte Wegstrecke ankommt, sondern schon aus Gründen der Gleichbehandlung aller Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer auf eine idealtypische Betrachtung abzustellen ist (*Hofstätter/Reichel*, EStG (58. Lfg 2015) § 16 Abs. 1 Z 6 Tz 16 mit Hinweis auf VwGH 24.04.2014, 2010/15/0156).

Es war daher von einer relevanten Fahrdauer von 106 Minuten und einer (einfachen) Wegstrecke von 67 Kilometern auszugehen.

Damit waren auch Voraussetzungen des § 2 Abs. 1 Z 2 lit. b der Pendlerverordnung für eine Unzumutbarkeit aufgrund einer Überschreitung einer Zeitdauer von 120 Minuten nicht gegeben:

Für diese Zeitdauer ist gemäß § 1 Abs. 1 der Pendlerverordnung die kürzeste Wegstrecke heranzuziehen. Diese beträgt im konkreten Fall die genannten 106 Minuten bei einer Wegstrecke von 67 Kilometern. Somit werden weder die für eine Unzumutbarkeit erforderlichen 120 Minuten des § 2 Abs. 1 Z 2 lit. b Pendlerverordnung, noch des § 2 Abs. 1 Z 2 lit. c der Pendlerverordnung ($60 + 67 = 127$ min, jedoch nach der Verordnung höchstens 120 min und somit ebenfalls nicht mehr als 120 Minuten) überschritten.

Im Ergebnis scheitert die Beschwerde daran, dass für die Frage der Unzumutbarkeit der Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel im Sinne der Pendlerverordnung nicht bloß die ausschließliche Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln, sondern unter den konkreten Umständen auch die Kombination von öffentlichen Verkehrsmitteln mit Individualverkehrsmitteln (PKW) entscheidend für die relevante Fahrdauer ist. Auch wenn die gewählte Fahrtstrecke die ökologischere sein mag, führt diese nicht zur Gewährung eines höheren Pendlerpauschales.

Der Pendlereuro war aufgrund der relevanten Fahrtstrecke von 67 km pro einfacher Strecke mit EUR 134,00 ($67,00 \times 2 = 134,00$) festzusetzen.

Somit stellte sich heraus, dass sich die Berechnung und Gewährung von Pendlerpauschale und Pendlereuro der belangten Behörde mit dem angefochtenen Bescheid als richtig erwiesen hat. Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Im gegenständlichen Fall wurde in keiner Rechtsfrage entschieden, der grundsätzliche Bedeutung im Sinne des Artikel 133 Abs. 4 B-VG zukommt. Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 24.04.2014, 2010/15/0156 ausgeführt hat, ist eine optimale Kombination zwischen Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel (zB "Park and Ride") zu unterstellen. Das Gesetz stellt demnach nicht auf die tatsächliche Benützung eines bestimmten Verkehrsmittels ab. Da es nicht darauf ankommt, welches Verkehrsmittel ein Arbeitnehmer tatsächlich für seinen Arbeitsweg verwendet, kann nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch die optimale Kombination von Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel ("Park and Ride") nicht davon abhängig sein, dass ein Arbeitnehmer über ein auf ihn zugelassenes Kraftfahrzeug verfügt oder ein solches tatsächlich benützt. Eine Revision ist daher unzulässig.

Linz, am 1. Juni 2021