

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache des Bf., über die Beschwerde vom 9. Dezember 2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Z vom 27. November 2015 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2014 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

### I. Verfahrensgang

1. Der Abgabepflichtige erzielte im Streitjahr als Angestellter Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Vom Arbeitgeber wurde bei der laufenden Lohnverrechnung das kleine Pendlerpauschale von 2.016,00 € (für eine einfache Fahrtstrecke über 60 km) berücksichtigt. Mit der am 22. November 2015 (elektronisch) eingereichten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2014 beantragte der Abgabepflichtige die Berücksichtigung des großen Pendlerpauschales von 3.672,00 € (für eine einfache Fahrtstrecke über 60 km) und eines Pendlereuros von 160,00 €.
2. Am 27. November 2015 erließ das Finanzamt einen Bescheid betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2014, mit dem der Pendlereuro im beantragten Ausmaß als Absetzbetrag berücksichtigt wurde. Im Hinblick auf das Pendlerpauschale wurde zum Ausdruck gebracht, dass dieses bereits bei der laufenden Lohnverrechnung berücksichtigt worden sei (§ 62 EStG 1988). Ein nochmaliger Abzug im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung sei daher nicht möglich.

3. Gegen diesen Bescheid erhob der Abgabepflichtige am 9. Dezember 2015 fristgerecht Beschwerde. Das Pendlerpauschale sei von der Personalverrechnung leider nicht in der richtigen Höhe berücksichtigt worden. Die Arbeitszeiten seien damals nicht korrekt angegeben worden, weshalb sich ein falscher Betrag errechnet habe. Seine Kernarbeitszeiten seien seit Dienstantritt von 07:30 Uhr bis 16:30 Uhr (Montag bis Donnerstag) sowie von 07:30 Uhr bis 12:00 Uhr (Freitag). Die Gleitzeitregelung ermögliche es, die Dienstzeiten von 07:00 Uhr bis 19:00 Uhr auszuweiten. Er ersuche daher, aufgrund korrigierter Berechnung des Pendlerpauschales den Steuerbescheid für das Jahr 2014 zu berichtigen. Der Beschwerde wurden eine Neuberechnung des Pendlerpauschales und ein Auszug aus dem Dienstvertrag beigelegt. Die Neuberechnung führe zum Ergebnis, dass die Benützung des Massenbeförderungsmittels (öffentliches Verkehrsmittel) aufgrund der Fahrzeit mit dem Massenbeförderungsmittel unzumutbar sei. Es stehe daher ein großes Pendlerpauschale für eine Wegstrecke von mehr als 60 km zu. Das Pendlerpauschale betrage 3.672,00 € jährlich, der Pendlereuro 160,00 € jährlich.

4. Mit Ergänzungersuchen vom 8. Jänner 2016 ersuchte das Finanzamt den Abgabepflichtigen, die tägliche Arbeitszeiterfassung von Jänner bis Dezember 2014 zwecks Überprüfung des Pendlerpauschale-Anspruches vorzulegen. In seinem Antwortschreiben vom 14. Jänner 2016 wiederholte er sein Vorbringen, dass seine Normalarbeitszeiten im Arbeitsvertrag geregelt seien. Der entsprechende Auszug aus dem Dienstvertrag wurde neuerlich übermittelt. Laut österreichischem Gesetz bestehe bei geregelten Arbeitszeiten keine Notwendigkeit einer täglichen Arbeitszeiterfassung, sondern lediglich bei Abweichungen von dieser Vereinbarung. Abweichungen würden auch bei ihm gelegentlich auftreten, welche er in Form einer Überstundenliste erfasse. Diese Aufzeichnungen stünden jedoch in keinem Zusammenhang mit dem Anspruch auf das Pendlerpauschale.

5. Mit weiterem Ergänzungersuchen vom 20. Jänner 2016 teilte das Finanzamt dem Abgabepflichtigen mit, dass sich die Höhe eines Pendlerpauschales bei Gleitzeitregelungen nicht nach der Kernarbeitszeit, sondern nach der tatsächlichen täglichen Arbeitszeit richte. Da diesbezüglich keine Aufzeichnungen vorlägen, werde um Vorlage folgender Unterlagen gebeten:

1. Kopie des Pendlerrechner-Ausdruckes, der dem Arbeitgeber vorgelegt worden sei, mit einer plausiblen Erklärung, warum „*falsche*“ Arbeitszeiten angegeben worden seien;
2. Bestätigung des Arbeitgebers über die tatsächlichen Arbeitszeiten des Jahres 2014 und darüber, in welcher Form Plus- bzw. Minusstunden und deren Abbau im Rahmen der gültigen Gleitzeitregelung aufgezeichnet und überprüft würden (falls vorhanden: Kopie dieser Aufstellung).

6. Mit Antwortschreiben vom 22. Jänner 2016 teilte der Abgabepflichtige mit, dass das Pendlerpauschale bei seinem Firmeneintritt von der ehemaligen Buchhalterin, die leider nicht mehr im Unternehmen tätig sei, „*beantragt*“ worden sei. Deshalb könne er keine Begründung, sondern bestenfalls eine Vermutung für die „*falschen*“

Zeitangaben nachreichen: Zu dieser Zeit sei der Pendlerrechner neu eingeführt worden. Möglicherweise seien die Standardeinstellungen der Arbeitszeit unverändert belassen worden. Seine tatsächlichen Arbeitszeiten seien - wie im bereits übermittelten Dienstvertrag fixiert - von 07:30 Uhr bis 16:30 Uhr. Diese seien auch auf der Website des Arbeitgebers ersichtlich. Die Gleitzeitregelung ermögliche es, den Arbeitnehmern in Spitzenzeiten mehr Arbeitszeit zu verschaffen. Dem Antwortschreiben beigelegt wurde die Überstunden- bzw. Zeitausgleichsliste für das Jahr 2014.

**7.** Mit Schreiben vom 9. März 2016 reichte der Abgabepflichtige noch das ursprüngliche („*falsche*“) Berechnungsformular für das Pendlerpauschale nach, das einen Arbeitsbeginn von 08:00 Uhr und ein Arbeitsende von 17:00 Uhr ausweise. Eine Begründung für die „*falsche*“ Beantragung sei aufgrund des Ausscheidens der besagten Mitarbeiterin aus dem Unternehmen nicht mehr nachvollziehbar, es handle sich aber höchstwahrscheinlich um einen banalen Flüchtigkeitsfehler. Weiters habe er ein Bestätigungsschreiben der Geschäftsführung seines Arbeitgebers zu seinen fixen Arbeitszeiten angefordert, das dem Schreiben beigelegt wurde.

**8.** Mit Beschwerdevorentscheidung vom 8. April 2016 wurde die Beschwerde vom Finanzamt als unbegründet abgewiesen. Da der Abgabepflichtige trotz wiederholter Aufforderungen (schriftlich und telefonisch) keine Unterlagen hinsichtlich der tatsächlichen täglichen Arbeitszeit im Rahmen der laut Dienstvertrag möglichen Gleitzeitregelung vorgelegt habe, sei das beantragte Pendlerpauschale von „€ 3.676,--“ auf jenen Betrag reduziert worden, der bereits vom Arbeitgeber bei der laufenden Lohnverrechnung berücksichtigt worden sei.

**9.** Am 26. April 2016 stellte der Abgabepflichtige fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht. Er weise nochmals darauf hin, dass alle geforderten Unterlagen in mehrfacher Ausführung vorgelegt worden seien (Arbeitsvertrag mit Kennzeichnung der fixen Kernarbeitszeit, zusätzliche schriftliche Bestätigung der Prokuristin). Die Beilagen seien per Fax übermittelt worden, alle Übermittlungsbestätigungen seien als Beweismittel archiviert. Da es das Finanzamt nicht für möglich erachte, mit diesen Unterlagen eine positive Entscheidung zu treffen (der Pendlerrechner habe am 20. November 2015 das große Pendlerpauschale errechnet), möge der Akt an das Bundesfinanzgericht zur weiteren Bearbeitung weitergereicht werden.

## **II. Sachverhalt**

**1.** Der Beschwerdeführer (Bf.) hatte im Streitjahr 2014 seinen Hauptwohnsitz in Ort1, Straße1. In diesem Jahr war er im Rahmen einer Vollbeschäftigung ganzjährig als Angestellter der X-GmbH in Ort2, Straße2, tätig, wobei er an jedem Arbeitstag zwischen dem Wohnort und der Arbeitsstätte pendelte. Die Entfernung zwischen der Wohnung und der Arbeitsstätte beträgt 80 km. Als Angestellter erzielt er Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, Lohnzahlungszeitraum ist der Kalendermonat.

2. Dem mit der X-GmbH abgeschlossenen Dienstvertrag vom 4. November 2013 ist unter Pkt. „7. Arbeitszeit“ zu entnehmen, dass mit dem Bf. eine Gleitzeitvereinbarung getroffen wurde. Demnach beträgt die regelmäßige wöchentliche Normalarbeitszeit 38,5 Stunden, diese wird verteilt auf Montag bis Donnerstag, jeweils von 07:30 Uhr bis 12:00 Uhr und von 12:30 Uhr bis 16:30 Uhr, sowie auf Freitag von 07:30 Uhr bis 12:00 Uhr. Der Gleitzeitrahmen beträgt 07:00 Uhr bis 19:00 Uhr, wobei eine Übertragungsmöglichkeit von 50 Gut- bzw. Negativstunden im Kalenderjahr vereinbart wurde.

Im Beschwerdeverfahren brachte der Bf. dazu vor, dass die angeführte Kernzeit von 07:30 Uhr bis 16:30 Uhr (bzw. von 07:30 Uhr bis 12:00 Uhr am Freitag) mit einer Anwesenheitspflicht verbunden sei. Der Gleitzeitrahmen erstrecke sich demnach von 07:00 Uhr bis 07:30 Uhr und von 16:30 Uhr bis 19:00 Uhr und sei so zu verstehen, dass in dieser Zeit bei Bedarfsspitzen Zusatzarbeiten zu erledigen seien. Diese Zusatzarbeiten würden nicht vom Vorgesetzten konkret angeordnet werden; er könne diese Zusatzarbeiten nach eigenem Dafürhalten verrichten, wenn er der Ansicht sei, er müsse bei Bedarf länger (über die Kernzeit hinaus) arbeiten.

3. Der Bf. legte seinem Arbeitgeber das von ihm am 20. Februar 2014 unterschriebene Berechnungsformular L34 EDV („*Erklärung/Nachweis zur Berücksichtigung des Pendlerpauschales und des Pendlereuro ab 01.01.2014*“) vor, das die Zumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels dokumentiert. Diesem Formular wurden für den abgefragten Tag 3. März 2014 ein Arbeitsbeginn von 08:00 Uhr und ein Arbeitsende von 17:00 Uhr zugrunde gelegt. Vom Arbeitgeber wurde sodann bei der laufenden Lohnverrechnung das kleine Pendlerpauschale von 2.016,00 € (für eine einfache Fahrtstrecke über 60 km) berücksichtigt. Der Beschwerde vom 9. Dezember 2015 legte der Bf. das Ergebnis einer „*korrigierten*“ Berechnung des Pendlerpauschales bei, wobei dem abgefragten Tag 23. November 2015 - der Normalarbeitszeit lt. Dienstvertrag folgend - ein Arbeitsbeginn von 07:30 Uhr und ein Arbeitsende von 16:30 Uhr zugrunde gelegt wurden. Demnach sei die Benützung des Massenbeförderungsmittels aufgrund der Fahrzeit mit dem Massenbeförderungsmittel unzumutbar.

4. Der vorstehende Sachverhalt ergibt sich aus den im Beschwerdeverfahren vorgelegten Unterlagen sowie dem glaubhaften Vorbringen des Bf. gegenüber dem Bundesfinanzgericht. Streit besteht nun darüber, ob dem Bf. infolge Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte das große Pendlerpauschale von 3.672,00 € (für eine einfache Fahrtstrecke über 60 km) zusteht oder nicht.

### **III. Rechtslage**

1. § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 in der für das Streitjahr 2014 geltenden Fassung BGBI. I Nr. 53/2013 lautet wie folgt:

„§ 16. (1) Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten

abzugsfähig, als dies im folgenden ausdrücklich zugelassen ist. Hinsichtlich der durchlaufenden Posten ist § 4 Abs. 3 anzuwenden. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Werbungskosten sind auch:

[...]

6. 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:

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. Ist dies nicht der Fall gilt Folgendes:

- Fährt der Arbeitnehmer an mindestens acht Tagen, aber an nicht mehr als zehn Tagen im Kalendermonat von der Wohnung zur Arbeitsstätte, steht das jeweilige Pendlerpauschale zu zwei Dritteln zu. Werden Fahrtkosten als Familienheimfahrten berücksichtigt, steht kein Pendlerpauschale für die Wegstrecke vom Familienwohnsitz (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. e) zur Arbeitsstätte zu.

- Fährt der Arbeitnehmer an mindestens vier Tagen, aber an nicht mehr als sieben Tagen im Kalendermonat von der Wohnung zur Arbeitsstätte, steht das jeweilige

*Pendlerpauschale zu einem Drittel zu. Werden Fahrtkosten als Familienheimfahrten berücksichtigt, steht kein Pendlerpauschale für die Wegstrecke vom Familienwohnsitz (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. e) zur Arbeitsstätte zu.*

*Einem Steuerpflichtigen steht im Kalendermonat höchstens ein Pendlerpauschale in vollem Ausmaß zu.*

*f) Bei Vorliegen mehrerer Wohnsitze ist für die Berechnung des Pendlerpauschales entweder der zur Arbeitsstätte nächstgelegene Wohnsitz oder der Familienwohnsitz (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. e) maßgeblich.*

*g) Für die Inanspruchnahme des Pendlerpauschales hat der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber auf einem amtlichen Vordruck eine Erklärung über das Vorliegen der Voraussetzungen abzugeben. Der Arbeitgeber hat die Erklärung des Arbeitnehmers zum Lohnkonto (§ 76) zu nehmen. Änderungen der Verhältnisse für die Berücksichtigung des Pendlerpauschales muss der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber innerhalb eines Monates melden.*

*h) Das Pendlerpauschale ist auch für Feiertage sowie für Lohnzahlungszeiträume zu berücksichtigen, in denen sich der Arbeitnehmer im Krankenstand oder Urlaub befindet.*

*i) Wird ein Arbeitnehmer, bei dem die Voraussetzungen für die Berücksichtigung eines Pendlerpauschales vorliegen, überwiegend im Werkverkehr gemäß § 26 Z 5 befördert, steht ihm ein Pendlerpauschale nur für jene Wegstrecke zu, die nicht im Werkverkehr zurückgelegt wird. Erwachsen ihm für die Beförderung im Werkverkehr Kosten, sind diese Kosten bis zur Höhe des sich aus lit. c, d oder e ergebenden Betrages als Werbungskosten zu berücksichtigen.*

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

**2.** Die Verordnung der Bundesministerin für Finanzen über die Kriterien zur Ermittlung des Pendlerpauschales und des Pendlereuros, zur Einrichtung eines Pendlerrechners und zum Vorliegen eines Familienwohnsitzes (Pendlerverordnung), BGBl. II Nr. 276/2013 in der ab dem 1. Jänner 2014 geltenden Fassung BGBl. II Nr. 154/2014, lautet (auszugsweise) wie folgt:

*„Auf Grund des § 16 Abs. 1 Z 6, des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e und des § 33 Abs. 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 - EStG 1988, BGBl. Nr. 400, zuletzt geändert durch das Bundesgesetz BGBl. I Nr. 156/2013, wird verordnet:*

*Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte*

*§ 1. (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.

(2) Der Ermittlung der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sind die Verhältnisse zu Grunde zu legen, die vorliegen, wenn die Arbeitsstätte in einem Zeitraum von 60 Minuten vor dem tatsächlichen Arbeitsbeginn bis zum tatsächlichen Arbeitsbeginn erreicht wird.

(3) Der Ermittlung der Entfernung zwischen Arbeitsstätte und Wohnung sind die Verhältnisse zu Grunde zu legen, die vorliegen, wenn die Arbeitsstätte in einem Zeitraum vom tatsächlichen Arbeitsende bis zu einem Zeitpunkt, der 60 Minuten später liegt, verlassen wird.

(4) Bei flexiblen Arbeitszeitmodellen (beispielsweise gleitender Arbeitszeit), ist der Ermittlung der Entfernung ein Arbeitsbeginn und ein Arbeitsende zu Grunde zu legen, das den überwiegenden tatsächlichen Arbeitszeiten im Kalenderjahr entspricht.

(5) Sind die zeitlichen und örtlichen Umstände der Erbringung der Arbeitsleistung während des gesamten Kalendermonats im Wesentlichen gleich und ergeben sich nach Abs. 2 einerseits und Abs. 3 andererseits abweichende Entfernungen, ist die längere Entfernung maßgebend.

(6) Sind die zeitlichen oder örtlichen Umstände der Erbringung der Arbeitsleistung während des gesamten Kalendermonats nicht im Wesentlichen gleich, ist jene Entfernung maßgebend, die im Kalendermonat überwiegend zurückgelegt wird. Liegt kein Überwiegen vor, ist die längere Entfernung maßgebend.

(7) Gehwege sind Teilstrecken, auf denen kein Massenbeförderungsmittel verkehrt. Eine Teilstrecke unmittelbar vor der Arbeitsstätte ist als Gehweg zu berücksichtigen, wenn sie zwei Kilometer nicht übersteigt. In allen übrigen Fällen sind als Gehwege Teilstrecken zu berücksichtigen, die einen Kilometer nicht übersteigen.

(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.

(10) Bei der Ermittlung der Straßenkilometer gemäß Abs. 8 und 9 sind nur abstrakte durchschnittliche Verhältnisse zu berücksichtigen, die auf einer typisierenden Betrachtung beruhen (insbesondere Durchschnittsgeschwindigkeiten). Konkrete Verhältnisse (insbesondere Staus oder privat veranlasste Umwege) sind nicht zu berücksichtigen.

Zumutbarkeit und Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels

§ 2. (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, BGBI. Nr. 159, in der Fassung des Bundesgesetzes BGBI. 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 BGBI. Nr. 283/1990, in der Fassung des Bundesgesetzes BGBI. 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) 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) Sind die zeitlichen und örtlichen Umstände der Erbringung der Arbeitsleistung während des gesamten Kalendermonates im Wesentlichen gleich, und ergeben sich nach § 1 Abs. 2 und 3 unterschiedliche Zeitdauern, ist die längere Zeitdauer maßgebend.

(4) Sind die zeitlichen oder örtlichen Umstände der Erbringung der Arbeitsleistung während des gesamten Kalendermonats nicht im Wesentlichen gleich, ist jene Zeit maßgebend, die erforderlich ist, um die Entfernung von der Wohnung zur Arbeitsstätte bzw. von der Arbeitsstätte zur Wohnung im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurückzulegen. Liegt kein Überwiegen vor, ist die längere Zeitdauer gemäß § 2 Abs. 2 maßgebend.

#### Pendlerrechner

§ 3. (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.

(2) Dem Pendlerrechner sind die Verhältnisse zu Grunde zu legen, die für den abgefragten Tag bestehen.

(3) Entsprechen die zeitlichen und örtlichen Umstände der Erbringung der Arbeitsleistung während des gesamten Kalendermonats im Wesentlichen jenen, die für den abgefragten Tag im Pendlerrechner bestehen, kann angenommen werden, dass das unter Verwendung des Pendlerrechners für den abgefragten Tag ermittelte Ergebnis mit dem übereinstimmt, das sich für alle maßgebenden Tage des Kalendermonats ergibt.

(4) Liegen für verschiedene abgefragte Tage unter Verwendung des Pendlerrechners unterschiedliche Ergebnisse vor, ist jenes maßgebend, das für einen abgefragten Tag (Abs. 3) ermittelt wurde, der jenem Kalenderjahr zuzurechnen ist, für das die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und die Beurteilung, ob die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar ist, zu beurteilen ist. In allen anderen Fällen ist die zeitnähere Abfrage nach Abs. 3 maßgebend.

(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).*

*(6) Der Arbeitnehmer hat das Ergebnis des Pendlerrechners auszudrucken. Dieser Ausdruck gilt als amtlicher Vordruck im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. g EStG 1988. Erfolgt keine Berücksichtigung des Pendlerpauschales und des Pendlereuro durch den Arbeitgeber bei Anwendung des Lohnsteuertarifs, hat der Arbeitnehmer den Ausdruck des ermittelten Ergebnisses des Pendlerrechners für Zwecke der Berücksichtigung bei der Einkommensteuerveranlagung heranzuziehen und aufzubewahren.*

*(7) Ist die Verwendung des Pendlerrechners nicht möglich (insbesondere weil die Wohnung oder Arbeitsstätte im Ausland liegt) oder liefert der Pendlerrechner dauerhaft kein Ergebnis (insbesondere bei Fehlermeldung wegen Zeitüberschreitung), hat der Arbeitnehmer für die Inanspruchnahme des Pendlerpauschales und des Pendlereuro den für derartige Fälle aufgelegten amtlichen Vordruck zu verwenden. Wenn der Pendlerrechner dauerhaft kein Ergebnis liefert, ist dies durch einen entsprechenden Ausdruck des Pendlerrechners nachzuweisen.“*

#### **IV. Erwägungen**

1. Für die Beurteilung, ob die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar oder unzumutbar ist, ist für Verhältnisse innerhalb Österreichs der vom Bundesministerium für Finanzen im Internet zur Verfügung gestellte Pendlerrechner zu verwenden (§ 3 Abs. 1 Pendlerverordnung). Liegen sowohl Wohnung als auch Arbeitsstätte im Inland, ist der Pendlerrechner verpflichtend zu verwenden (vgl. Jakom/Lenneis, EStG, 2016, § 16 Rz 30). Das Ergebnis des Pendlerrechners ist für den Lohnsteuerabzug durch den Arbeitgeber rechtsverbindlich.
2. Der Bf. unterfertigte am 20. Februar 2014 das ausgefüllte Berechnungsformular L34 EDV („*Erklärung/Nachweis zur Berücksichtigung des Pendlerpauschales und des Pendlereuro ab 01.01.2014*“). Dieses legte er seinem Arbeitgeber vor, der es zum Lohnkonto zu nehmen hatte. Dem Formular wurden für den **abgefragten Tag 3. März 2014** ein Arbeitsbeginn von 08:00 Uhr und ein Arbeitsende von 17:00 Uhr zugrunde gelegt. Das Berechnungsformular L34 EDV dokumentierte die Zumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels. Vom Arbeitgeber wurde sodann bei der laufenden Lohnverrechnung das kleine Pendlerpauschale von 2.016,00 € (für eine Entfernung von mehr als 60 km) berücksichtigt.

Der Einwand des Bf., dass die Arbeitszeiten damals nicht korrekt angegeben worden seien, weshalb sich ein falscher Betrag für das Pendlerpauschale errechnet habe, ist insoweit zu relativieren, als er selbst mit dem ausgefüllten Berechnungsformular L34 EDV die Berücksichtigung des Pendlerpauschales beantragte und mit seiner Unterschrift dezidiert auch die Richtigkeit der Angaben (somit auch des eingegebenen Arbeitsbeginns

und Arbeitsendes) bestätigte. Damit geht auch der Einwand des Bf. ins Leere, dass das Pendlerpauschale bei seinem Firmeneintritt von der ehemaligen Buchhalterin, die leider nicht mehr im Unternehmen tätig sei, „*beantragt*“ worden sei. Wenn - wie der Bf. vermutete - die Standardeinstellungen der Arbeitszeit beim Ausfüllen des Berechnungsformulars L34 EDV möglicherweise unverändert belassen worden seien, dann wäre es an ihm (bzw. der das Formular ausfüllenden ehemaligen Buchhalterin) gelegen, diese „*falschen*“ Zeitangaben richtig zu stellen. Das Ergebnis des am 20. Februar 2014 vom Bf. unterfertigten Berechnungsformulars L34 EDV ist somit grundsätzlich verpflichtend auch im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2014 heranzuziehen.

In diesem Zusammenhang soll nicht unerwähnt bleiben, dass die Standardeinstellungen der Arbeitszeit beim Ausfüllen des Berechnungsformulars L34 EDV auf „08:00 Uhr“ (Arbeitsbeginn) und „16:00 Uhr“ (Arbeitsende) lauten. Es muss also das Arbeitsende aktiv auf „17:00 Uhr“ geändert worden sein. Dies wird nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes wohl kaum ohne Hinterfragung der tatsächlichen täglichen Arbeitszeit geschehen sein.

3. Der Bf. legte seiner Beschwerde vom 9. Dezember 2015 das Ergebnis einer „*korrigierten*“ Berechnung des Pendlerpauschales bei, wobei dem **abgefragten Tag 23. November 2015** - der Normalarbeitszeit lt. Dienstvertrag folgend - ein Arbeitsbeginn von 07:30 Uhr und ein Arbeitsende von 16:30 Uhr zugrunde gelegt wurden. Demnach sei die Benützung des Massenbeförderungsmittels aufgrund der Fahrzeit mit dem Massenbeförderungsmittel unzumutbar. Die „*korrigierte*“ Berechnung des Pendlerpauschales (mit dem abgefragten Tag 23. November 2015) kann gemäß § 3 Abs. 4 Pendlerverordnung zur Beurteilung des Streitfalles nicht herangezogen werden, da ein Berechnungsergebnis für einen Tag (abgefragter Tag 3. März 2014) vorliegt, der im zu beurteilenden Kalenderjahr 2014 liegt. Es ist somit jenes Ergebnis maßgebend, das für den abgefragten Tag 3. März 2014 ermittelt wurde. Das Berechnungsformular L34 EDV dokumentierte für diesen Tag die Zumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels.

4. Gemäß § 3 Abs. 5 Pendlerverordnung ist das Ergebnis des Pendlerrechners (diesfalls zum abgefragten Tag 3. März 2014) nicht heranzuziehen, wenn nachgewiesen wird, dass bei der Beurteilung, ob die Benützung eines Massenbeförderungsmittels unzumutbar ist, unrichtige Verhältnisse berücksichtigt wurden. Entspricht das Ergebnis des Pendlerrechners nicht den maßgebenden tatsächlichen Verhältnissen, kann der entsprechende Nachweis vom Steuerpflichtigen im Rahmen der Veranlagung erbracht werden. Die Nachweismöglichkeit erstreckt sich nicht auf jene Verhältnisse, die auf einer typisierenden Betrachtung beruhen (vgl. auch *Schubert* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG § 16 (Stand: 1.7.2016, rdb.at) Rz 79b).

Die unrichtigen Verhältnisse erblickte der Bf. in der Zugrundelegung eines Arbeitsbeginnes von 08:00 Uhr und eines Arbeitsendes von 17:00 Uhr; der Berechnung hätten ein Arbeitsbeginn von 07:30 Uhr und ein Arbeitsende von 16:30 Uhr zugrunde gelegt werden müssen. Bei gleitender Arbeitszeit sind der Ermittlung der Entfernung gemäß § 1 Abs.

4 Pendlerverordnung jene Arbeitszeiten zugrunde zu legen, die den **überwiegenden tatsächlichen Arbeitszeiten im Kalenderjahr** entsprechen (eingeführt durch BGBI. II Nr. 154/2014). Diese Verhältnisse sind gemäß § 2 Abs. 1 Pendlerverordnung auch der Beurteilung der Zumutbarkeit bzw. Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels zugrunde zu legen.

Dem mit dem Arbeitgeber abgeschlossenen Dienstvertrag zufolge beträgt die **regelmäßige wöchentliche Normalarbeitszeit** des Bf. 38,5 Stunden, die sich **von 07:30 Uhr bis 12:00 Uhr und 12:30 Uhr bis 16:30 Uhr** (jeweils Montag bis Donnerstag) sowie von 07:30 Uhr bis 12:00 Uhr (am Freitag) erstreckt. Diese Arbeitszeitregelung wurde vom Arbeitgeber mit Schreiben vom 9. März 2016 gegenüber dem Finanzamt bestätigt. Vom Bf. wurde mehrmals ausdrücklich betont, dass die angeführten Arbeitszeiten von 07:30 Uhr bis 16:30 Uhr (bzw. 07:30 Uhr bis 12:00 Uhr am Freitag) einer fixen Kernzeit mit Anwesenheitspflicht entsprechen. Diese Aussage wird untermauert durch den Internet-Auftritt seines Arbeitgebers (Internet-Adresse). Die dort ausgewiesenen „*Bürozeiten*“ (somit Öffnungs- bzw. Kontaktzeiten) des Arbeitgebers decken sich mit der vereinbarten Normalarbeitszeit des Bf. lt. Dienstvertrag, was den Schluss zulässt, dass der Bf. zu diesen Zeiten auch tatsächlich anwesend zu sein hat. Bei der vereinbarten regelmäßigen wöchentlichen Normalarbeitszeit handelt es sich demnach um seine überwiegenden tatsächlichen Arbeitszeiten.

Mit dem Bf. wurde zwar eine Gleitzeitvereinbarung getroffen; diese ist jedoch so zu verstehen, dass innerhalb eines Gleitzeitrahmens (von demnach 07:00 Uhr bis 07:30 Uhr und 16:30 Uhr bis 19:00 Uhr) die Kernzeit bei Bedarfsspitzen erweitert werden kann. Der vom Bf. repräsentativ für das gesamte Streitjahr vorgelegten Aufstellung „*Überstunden Jänner 2014*“ ist zu entnehmen, dass er tatsächlich überwiegend in der vereinbarten Kernzeit (Normalarbeitszeit) gearbeitet hat und der Gleitzeitrahmen nur gelegentlich in Anspruch genommen wurde.

5. Mit Schreiben vom 9. Jänner 2017 wurde der Bf. vom Bundesfinanzgericht ersucht, einen Nachweis zu erbringen, dass zum abgefragten Tag 3. März 2014 unter Zugrundelegung der regelmäßigen Normalarbeitszeit (somit eines Arbeitsbeginnes von 07:30 Uhr und eines Arbeitsendes von 16:30 Uhr) die Benützung des Massenbeförderungsmittels aufgrund der Fahrzeit mit dem Massenbeförderungsmittel unzumutbar gewesen wäre; dabei ist bei der Ermittlung der Zeitdauer gemäß § 2 Abs. 2 Z 2 Pendlerverordnung von der Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels in Kombination mit dem eigenen Fahrzeug (Stichwort „*Park & Ride*“) auszugehen.

Übersteigt die Zeitdauer (§ 2 Abs. 2 Pendlerverordnung) 60 Minuten, nicht aber 120 Minuten, ist gemäß § 2 Abs. 1 Z 2 lit. c Pendlerverordnung auf die entfernungsabhängige Höchstdauer abzustellen. Unter Zugrundelegung einer Entfernung zwischen der Wohnung in Ort1, Straße1, und der Arbeitsstätte in Ort2, Straße2, von 80 km ergibt sich eine entfernungsabhängige Höchstdauer von 120 Minuten. Die Benützung eines Massenbeförderungsmittels ist somit im Streitfall unzumutbar, wenn die kürzest mögliche

**Zeitdauer 120 Minuten** übersteigt. Diesfalls ergibt sich die Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels aber bereits aus § 2 Abs. 1 Z 2 lit. b Pendlerverordnung.

## 6. Variante a): Direktverbindung zwischen Bahnhof1 und Bahnhof2

**6.1.** Im Streitjahr 2014 stand eine Direktverbindung mit dem Massenbeförderungsmittel ÖBB zwischen Bahnhof1 und Bahnhof2 mit der Planabfahrt in Bahnhof1 um 06:05 Uhr und der Planankunft in Bahnhof2 um 07:02 Uhr zur Verfügung (Zug1). Auf diese Verbindung wurde auch vom Bf. in seinem Schreiben vom 29. Jänner 2017 verwiesen. Er führte dazu jedoch an, dass es nicht möglich gewesen wäre, die Strecke zwischen Bahnhof2 und seiner Arbeitsstätte in Ort2, Straße2, in 28 Minuten (Arbeitsbeginn: 07:30 Uhr) zurückzulegen.

Erhebungen des Bundesfinanzgerichtes dazu haben ergeben, dass der innerstädtische Bus der Linie XY mit der Planabfahrt 07:14 Uhr an der Bushaltestelle „Haltestelle1“ zu Fuß zu erreichen gewesen wäre (Fußweg Bahnhof2 - Bushaltestelle „Haltestelle1“ ca. acht Minuten). Planankunft dieses Busses der Linie XY an der Bushaltestelle „Haltestelle2“ war um 07:23 Uhr. Diese Verbindung hat bereits im Streitjahr 2014 bestanden. Der Fußweg von dort bis zur Arbeitsstätte beträgt ca. sieben Minuten. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes war es daher mit dieser Verbindung (wenngleich knapp, so doch) möglich, die Arbeitsstätte rechtzeitig zum Arbeitsbeginn 07:30 Uhr zu erreichen.

**6.2.** Diesbezüglich wurde vom Bf. eingewendet (vgl. sein Schreiben vom 13. März 2017), dass hier außer Acht gelassen werde, dass in Ort3 speziell zu dieser Zeit ein hohes Verkehrsaufkommen bestehe (Arbeiterverkehr). Zudem sei die auf dem Fußweg zur Arbeitsstätte liegende Straße3 mehrfach ampelgeregelt und deren Überquerung daher immer mit Wartezeiten verbunden. Der Bf. legte auch einen Artikel zum Pendlerpauschale aus der Bauzeitung 11/2011 vor, aus dem hervorgehe, dass ein gewisses Maß an Zeitpuffer bei Wegzeiten vom Wohnort zum Bahnhof und vom Bahnhof zur Arbeitsstätte einzurechnen sei. Daher sei diese Verbindung für ihn nicht nutzbar.

Was den Beitrag zum Pendlerpauschale in der Bauzeitung 11/2011 betrifft, ist festzuhalten, dass sich der Autor mit der Rechtslage vor Inkrafttreten der Pendlerverordnung beschäftigte. Im vorliegenden Streitfall ist jedoch die Pendlerverordnung, BGBl. II Nr. 276/2013 in der ab dem 1. Jänner 2014 geltenden Fassung BGBl. II Nr. 154/2014, anzuwenden. Gemäß § 1 Abs. 10 iVm § 2 Abs. 1 Pendlerverordnung sind bei der Beurteilung der Zumutbarkeit bzw. Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels nur abstrakte durchschnittliche Verhältnisse zu berücksichtigen, die auf einer typisierenden Betrachtung beruhen (insbesondere Durchschnittsgeschwindigkeiten). Konkrete Verhältnisse (insbesondere Staus oder privat veranlasste Umwege) sind nicht zu berücksichtigen.

Was das Erreichen des Busses der Linie XY an der Bushaltestelle „Haltestelle1“ (Planabfahrt 07:14 Uhr) betrifft, ist der vom Bf. geforderte „Zeitpuffer“ ohnehin gegeben. Im Übrigen ist davon auszugehen, dass die Fahrpläne der Busbetreiber (auch im Hinblick auf frühmorgendliche Stoßzeiten) genau durchkalkuliert sind und

eingehalten werden können. Es ist daher weiters davon auszugehen, dass der angesprochene Bus der Linie XY mit der Planabfahrt an der Bushaltestelle „Haltestelle 1“ um 07:14 Uhr auch tatsächlich um 07:23 Uhr an der Bushaltestelle „Haltestelle 2“ eintrifft; dies umso mehr, als die Busse der Busbetreiber im innerstädtischen Verkehr vielfach auf eigene, ausschließlich öffentlichen Verkehrsmitteln vorbehaltene Fahrstreifen zurückgreifen können und daher vom übrigen Verkehrsaufkommen unabhängig sind. Der Einwand eines hohen Verkehrsaufkommens (Arbeiterverkehr) am frühen Morgen geht daher ins Leere.

Das gleiche muss für den Gehweg zur Arbeitsstätte gelten, zumal - wie bereits dargelegt - konkrete Verhältnisse (vom Bf. wurde die Überquerung einer mehrfach ampelgeregelten Einfallstraße mit damit verbundenen Wartezeiten eingewendet) nicht zu berücksichtigen sind. Abzustellen ist lediglich auf abstrakte durchschnittliche Verhältnisse. Diesbezüglich wird auf die - auch dem Bf. zur Kenntnis gebrachten - Abfragen lt. Fahrplanauskunft und Routenplaner „Google Maps“ verwiesen, die beide - unabhängig voneinander - für den Fußweg von der Bushaltestelle „Haltestelle 2“ bis zur Arbeitsstätte eine Gehzeit von ca. sieben Minuten veranschlagen. Damit war aber die Arbeitsstätte bei typisierender Betrachtungsweise rechtzeitig zum Arbeitsbeginn um 07:30 Uhr zu erreichen. Abgesehen davon sind - der allgemeinen Lebenserfahrung zufolge - bei einer Vielzahl von Dienstverhältnissen geringfügige Anpassungen der vorgegebenen Arbeitszeiten im Hinblick auf die Fahrpläne der Massenbeförderungsmittel ohnehin durchaus üblich; dies umso mehr, wenn Gleitzeitregelungen vereinbart sind.

**6.3.** Zusammengefasst ist somit festzuhalten, dass es bei dieser Variante a) im Streitjahr 2014 möglich war, die Arbeitsstätte innerhalb der kürzest möglichen Zeitdauer von 120 Minuten zu erreichen; dies unabhängig davon, wie die Strecke zwischen der Wohnung in Ort1, Straße1, und dem Bahnhof A zurückgelegt wird (zB mit dem eigenen PKW über die Straße4 in ca. 4 Minuten oder zu Fuß über die Straße5 in ca. 21 Minuten; Quelle: Routenplaner „Google Maps“).

In diesem Zusammenhang kann auch der Verweis des Bf. auf die „derzeitig schlechte Parkplatzsituation“ am Bahnhof A in seinem Schreiben vom 13. März 2017 nicht nachvollzogen werden. Die zur Untermauerung diesbezüglich vorgelegten beiden jüngeren Artikel aus dem „Printmedium“ stellen auf die „morgendlichen Stoßzeiten“ ab. So habe es - den Zeitungsartikeln zufolge - „bereits um 7.00 Uhr in der Früh keinen freien Parkplatz mehr“ gegeben bzw. sei es „schwer, um 8.00 Uhr einen Parkplatz zu finden.“ Die vom Bf. angesprochene Parkplatzsituation kann für den Streitfall auf sich beruhen: Bei einer Planabfahrt des Zuges1 in Bahnhof1 bereits um 06:05 Uhr kann von solchen „morgendlichen Stoßzeiten“ wohl (noch) nicht gesprochen werden, weshalb davon auszugehen ist, dass sich für den Bf. um diese Zeit ein Parkplatzproblem am Bahnhof A nicht ergibt. Auch die beiden Zeitungsartikel stellen auf andere Zeiten ab.

**7.** Variante b): „Park & Ride“ Bahnhof3

**7.1.** In seinem Schreiben vom 29. Jänner 2017 verwies der Bf. dazu auf die Verbindung mit dem Massenbeförderungsmittel ÖBB zwischen Bahnhof3 und Bahnhof2 mit der Planabfahrt in Bahnhof3 um 06:04 Uhr und der Planankunft in Bahnhof2 um 06:53 Uhr (Zug4). Die Zeitdauer zwischen der Planabfahrt in Bahnhof3 und dem (bei dieser Verbindung ohne Schwierigkeiten einzuhaltenen) Arbeitsbeginn (07:30 Uhr) beträgt 86 Minuten. Für die bei Inanspruchnahme von „*Park & Ride*“ mit dem PKW zurückzulegende Strecke zwischen der (damaligen) Wohnung in Ort1, Straße1, und Bahnhof3 sind - wovon auch der Bf. in seinem Schreiben vom 29. Jänner 2017 ausgegangen ist - 25 Minuten zu veranschlagen (Quelle: Routenplaner „*Google Maps*“). Die Zeitdauer zwischen dem Verlassen der Wohnung und dem Arbeitsbeginn beträgt demnach 111 Minuten.

**7.2.** Vom Bf. wurde dazu eingewendet (vgl. das Schreiben vom 29. Jänner 2017), dass es nicht möglich gewesen sei, die Arbeitsstätte bei der Variante „*Park & Ride*“ Bahnhof3 innerhalb einer Zeitdauer von 120 Minuten zu erreichen, weil zwei Umsteigvorgänge zu berücksichtigen seien; zum einen von der (damaligen) Wohnung zum Auto, weil das Abstellen eines PKW direkt vor seiner Haustür nicht gestattet gewesen sei, zum anderen vom Auto zum Bahnsteig (diesfalls in Bahnhof3).

Vom Bundesfinanzgericht wird nicht in Abrede gestellt, dass für die genannten Umsteigvorgänge eine bestimmte Zeitdauer zu veranschlagen ist. Dass dafür jedoch eine Zeitdauer von mindestens zehn Minuten hätte aufgewendet werden müssen, erscheint dem Bundesfinanzgericht vollkommen unrealistisch, zumal sich die „*Park & Ride*“-Anlage in Bahnhof3 direkt am Bahnhof befindet. Zudem kann diese „*Park & Ride*“-Anlage (wie andere Anlagen in Tirol auch) seit Ende 2011 ausschließlich mit einem kostenlosen „*Park & Ride*“-Ticket genutzt werden, weshalb Pendler auch nicht (mehr) mit Überlastungen der Anlage und damit verbundener zeitaufwendiger Parkplatzsuche rechnen müssen, die dadurch verursacht wurden, dass die Stellplätze der „*Park & Ride*“-Anlage auch von Personen benutzt wurden, die nicht mit dem öffentlichen Nahverkehr weiterreisten. Was den Einwand des Bf. (vgl. das Schreiben vom 13. März 2017) betrifft, dass der Routenplaner „*Google Maps*“ bei der Zeitberechnung für die Strecke zwischen der (damaligen) Wohnung in Ort1, Straße1, und Bahnhof3 „*jegliche Verkehrseinflüsse*“ unberücksichtigt lasse, ist wiederum darauf hinzuweisen, dass nur abstrakte durchschnittliche Verhältnisse zu berücksichtigen sind, die auf einer typisierenden Betrachtung beruhen (insbesondere Durchschnittsgeschwindigkeiten).

Unter Berücksichtigung einer Zeitdauer für die vom Bf. angesprochenen Umsteigvorgänge, die selbst unter großzügiger Bemessung wohl nicht mehr als neun Minuten betragen kann, ist somit davon auszugehen, dass es auch bei der Variante „*Park & Ride*“ Bahnhof3 im Streitjahr 2014 möglich war, die Arbeitsstätte innerhalb der kürzest möglichen Zeitdauer von 120 Minuten zu erreichen.

**8.** Dass zum abgefragten Tag 3. März 2014 die Benützung des Massenbeförderungsmittels aufgrund der Fahrzeit mit dem Massenbeförderungsmittel auch bei der Rückfahrt von der Arbeitsstätte (Arbeitsende 16:30 Uhr) unzumutbar gewesen wäre, wurde vom Bf. im Übrigen zu keinem Zeitpunkt behauptet. So gab er stets

zu verstehen (vgl. das Schreiben vom 29. Jänner 2017), dass die „*maßgebliche Strecke*“, die für das große Pendlerpauschale spreche, die Hinfahrt zur Arbeitsstätte sei, da die dafür vorgesehene zeitliche Grenze von 120 Minuten pro Strecke nicht einzuhalten sei. Vom Bundesfinanzgericht konnte im Hinblick auf die Rückfahrt von der Arbeitsstätte eine Unzumutbarkeit der Benützung des Massenbeförderungsmittels auch tatsächlich nicht festgestellt werden.

Im Streitjahr 2014 steht somit nur das kleine Pendlerpauschale von 2.016,00 € (bei einer Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte von mehr als 60 km) zu. Der angefochtene Bescheid ändert sich nicht.

## **V. Zulässigkeit einer Revision**

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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 vorliegenden Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Die Ermittlung der tatsächlichen Verhältnisse (konkret: die Feststellung der Zumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte) ist keine Rechtsfrage, sondern eine Frage der Beweiswürdigung und somit des Sachverhaltes. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher unzulässig.

Innsbruck, am 4. April 2017