

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. C in der Beschwerdesache Bf, Anschrft, über die Beschwerde vom 11. Mai 2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Landeck Reutte vom 10. Mai 2017 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2016 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 und Vorlagebericht der Abgabenbehörde:

Im vorliegenden Fall ist ausschließlich strittig, ob im Rahmen der Veranlagung zur Einkommensteuer für die Fahrten der Beschwerdeführerin vom und zum Arbeitsplatz das "große" oder das "kleine Pendlerpauschale" zu berücksichtigen ist. Von der Abgabenbehörde wurde im angefochtenen Bescheid sowie in der abweisenden Beschwerdevorentscheidung lediglich das kleine Pendlerpauschale berücksichtigt.

Im Vorlagebericht des Finanzamtes wurde zum Verfahrensgang sowie zum entscheidungsrelevanten Sachverhalt Nachstehendes ausgeführt:

"Die Abgabepflichtige erzielte im Streitjahr als Lehrerin im Bundesdienst Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Vom Arbeitgeber wurde bei der laufenden Lohnverrechnung das kleine Pendlerpauschale in der Höhe von 2.016,00 € (für eine einfache Fahrtstrecke

über 60 km) berücksichtigt. Mit der am 21. Februar 2017 mittels Papierformular L1 eingereichten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2016 beantragte die Abgabepflichtige unter anderem die Berücksichtigung des großen Pendlerpauschales in der Höhe von 3.672,00 € (für eine einfache Fahrtstrecke über 60 km) und eines Pendlereuros in der Höhe von 122,00 €. Zur Erklärung legte die Abgabepflichtige ein Begründungsschreiben für die Berücksichtigung des großen Pendlerpauschales samt Ausdrucke des Pendlerrechners bei. Am 10. Mai 2017 erließ das Finanzamt einen Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2016 mit dem der Pendlereuro im beantragten Ausmaß als Absetzbetrag berücksichtigt wurde. Im Hinblick auf das Pendlerpauschale wurde zum Ausdruck gebracht, dass dieses laut den von der Abgabepflichtigen vorgelegten Pendlerrechner-Ausdrucken berücksichtigt wurde.

Gegen diesen Bescheid er hob die Abgabepflichtige am 11. Mai 2017 fristgerecht Beschwerde. Das Pendlerpauschale sei unrichtig ausgewiesen worden, da sie Anspruch auf das große Pendlerpauschale habe. Das große Pendlerpauschale sei zu berücksichtigen, da zum einen Unzumutbarkeit der Benützung der Massenverkehrsmittel aufgrund tatsächlicher Unmöglichkeit vorliege (Wegstrecke Bahnhof A bis Wohnadresse werde um 23:25 Uhr nicht mehr von Massenverkehrsmitteln bedient) und zugleich die Unzumutbarkeit aufgrund langer Anfahrtszeit zur Geltung komme (Rückfahrzeit vom Arbeitsplatz B nach A Wohnadresse betrage 149 min). Es sei bereits für die Arbeitnehmerveranlagung 2015 ihre Pendelsituation entsprechend berücksichtigt und das große Pendlerpauschale eingerechnet worden. Im Kalenderjahr 2016 haben sich weder Fahrtzeiten, noch Arbeitszeiten, noch ihre Wohnsituation geändert.

Mit Ergänzungersuchen vom 9. August 2017 ersuchte das Finanzamt die Abgabepflichtige, Dienstverträge, Arbeitsaufzeichnungen, Belege und Rechnungen der Arbeitsmittel vorzulegen. Mit gleichem Schreiben hielt das Finanzamt der Abgabepflichtigen vor, dass sie laut den Daten des Finanzamtes vom 7.8.2012 bis 7.3.2017 einen Nebenwohnsitz in B gehabt habe. Es sei daher davon auszugehen, dass sie während diesem Zeitraum in B genächtigt habe. Das Pendlerpauschale stehe daher nicht zu. In ihrem Antwortschreiben vom 14. August 2017 nahm die Abgabepflichtige zum Vorhalt dahingehend Stellung, dass der Nebenwohnsitz in B nur im Zeitraum 7.8.2016 bis 26.6.2015 gemeldet gewesen sei. Somit sei im Kalenderjahr 2016 keine Nächtigung in B möglich gewesen. Die vom Finanzamt geforderten Unterlagen wurden mit diesem Schreiben eingebracht, zusätzlich einer Meldebestätigung. Auch das Begründungsschreiben für die Berücksichtigung des großen Pendlerpauschale samt Ausdrucke des Pendlerrechners wurden neuerlich übermittelt.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 31. Oktober 2017 wurde die Beschwerde vom Finanzamt als unbegründet abgewiesen. Für die überwiegende Strecke (Bahnhof A nach B) stehe ein öffentliches Verkehrsmittel zur Verfügung. Laut PendlerVO gelte als Gehweg eine Teilstrecke auf der kein öffentliches Verkehrsmittel verkehre und die einen Kilometer nicht übersteige. Verkehre kein öffentliches Verkehrsmittel, ergebe sich daraus, dass bei einer Entfernung von mehr als einem Kilometer die Benützung eines PKW zu unterstellen

sei. Da die Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln für die überwiegende Strecke möglich sei, stehe ihr das kleine Pendlerpauschale für die Wegstrecke von mehr als 60 km zu.

Am 2. November 2017 stellte die Abgabepflichtige fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht. Zur Begründung führte sie aus, dass sie die Unzumutbarkeit der Massenverkehrsmittel aufgrund der langen Fahrtzeit als gegeben sehe. Da Hin- und Rückweg unterschiedlich lang seien, gelte die längere Wegstrecke, sohin die Rückfahrt, wo eine Zeitdauer von 120 Minuten überschritten werde. Auch finde sie in der Pendlerverordnung keinen Angaben darüber, wann die Benützung eines PKW unterstellt werden dürfte."

Weiters wurde vom Behördenvertreter im Vorlagebericht nachstehende Stellungnahme abgebildet:

"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 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 (vgl. § 1 Abs 1 Pendlerverordnung). Gem Abs 7 leg cit sind Gehwege 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.

Die Bf. unterrichtete in den Schuljahren 2015/16 und 2016/2017 im C-Gymnasium. Die Bf. pendelte vier Mal in der Woche von ihrer Wohnstätte in A zu ihrer Arbeitsstätte nach B und retour. Sohin wurde die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bzw Arbeitsstätte und Wohnung von der Bf. im Jahr 2016 an mehr als 10 Tagen im Kalendermonat zurückgelegt. Im Wintersemester 2015/16 endete ihre Arbeitszeit montags und mittwochs um 21:55, dienstags um 21:10 und donnerstags um 20:15 Uhr; im Sommersemester 2016 mittwochs und donnerstags um 21:55, montags um 21:10 und freitags um 19:30; im Wintersemester 2016/17 montags, dienstags, donnerstags und freitags um 21:55 Uhr. Die Bf. kam im streitgegenständlichen Jahr 2016 überwiegend im Bahnhof A mit dem REX-Zug um 23:25 an. Die Strecke vom Bahnhof A zur Wohnadresse der Bf. beträgt 3,7 km. Die Bf. gibt an, dass sie diese Strecke zu Fuß zurücklegen musste, da sie keinen PKW besitze und die Benützung eines Massenverkehrsmittels zu dieser Zeit nicht mehr möglich sei. Die Gehzeit beträgt rund 50 min.

Rechtlich ist festzuhalten, dass gem. der PendlerVO ein Gehweg eine Teilstrecke, auf der kein Massenverkehrsmittel verkehrt und in gegenständlichem Fall nur dann als Teilstrecke zu berücksichtigen wäre, wenn der Gehweg einen Kilometer nicht übersteigen würde. Da die Strecke (A Bahnhof- Wohnadresse der Bf.) 3,7 km beträgt, ist diese Teilstrecke nicht unter die rechtliche Definition eines Gehweges zu subsumieren. Die Bf. bringt zum

einen vor, dass Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenverkehrsmittels aufgrund tatsächlicher Unmöglichkeit der Benützung vorliege (die Wegstrecke Bahnhof A bis Wohnadresse werde um 23:25 Uhr nicht mehr von Massenverkehrsmitteln bedient) und zugleich die Unzumutbarkeit aufgrund langer Anfahrtszeit zur Geltung komme (Rückweg von Arbeitsplatz B bis A Wohnadresse betrage 149 min).

Hinsichtlich des Einwandes der Unzumutbarkeit der Benützung von Massenverkehrsmittel aufgrund tatsächlicher Unmöglichkeit ist auszuführen, dass der weitaus überwiegende Weg von der Arbeitsstätte zur Wohnstätte (rund 58 km) - nämlich von der Schule bis zum Bahnhof A - zumutbarerweise mit öffentlichen Verkehrsmitteln zurücklegbar ist und dieser auch mit solchen zurückgelegt wird. Die Bf. kann allerdings nicht den gesamten Arbeitsweg "öffentliche" zurücklegen, sondern muss für den Rückweg vom Bahnhof A zu ihrer Wohnung einen PKW verwenden. Hierbei handelt es sich jedoch um den weitaus kleineren Teil des Arbeitsweges (rund 4 km). Unzumutbarkeit der Benützung von Massenverkehrsmitteln ist gegeben, wenn zumindest auf dem halben Arbeitsweg ein Massenverkehrsmittel überhaupt nicht oder nicht zur erforderlichen Zeit (zB Nacharbeit) verkehrt (siehe LStR 2002 Rz 253). Die Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels ist auch dann zumutbar, wenn man einen Teil der Wegstrecke zB mit einem eigenem Fahrzeug zurücklegen muss. Nur wenn dieser Anfahrtsweg (mit dem Pkw) mehr als die Hälfte der Gesamtfahrstrecke beträgt, ist die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels unzumutbar. Eine derartige Aufteilung der einfachen Fahrstrecke in Verwendung öffentlicher Verkehrsmittel und private Verkehrsmittel ist vor dem Hintergrund des Gesetzeswortlautes „der halben Fahrstrecke“ nicht entgegen zu treten; die Unterstellung einer optimalen Kombination zwischen Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel entspricht durchaus der Anordnung des § 16 Abs. 1 Z 6 lit c EStG 1988 (UFS vom 25.2.2009, RV/0020-F/09). Da nach dem Gesetzeswortlaut (§ 16 Abs 1 Z6 lit d EStG 1988 iVm § 2 Abs 1 Z 1 lit a PendlerVO) im einzelnen Kalendermonat überwiegend die Benutzung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrstrecke nicht zumutbar sein darf, um das "große" Pendlerpauschale zu erhalten, und der Bf. die Verwendung öffentlicher Verkehrsmittel hinsichtlich weit mehr als der halben Fahrstrecke zumutbar ist, steht der Bf. nur das "kleine" Pendlerpauschale zu.

Zu den Einwenden der Bf. die Rückfahrt von der Arbeitsstätte zur Wohnstätte betrage 149 min und somit mehr als 120 min, weshalb die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels unzumutbar sei, ist noch folgendes aufzuführen: Bei der Ermittlung der Wegzeit ist eine optimale Kombination von Individualverkehr und Massenbeförderungsmittel (Park & Ride) zu unterstellen. Dies gilt sogar, 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 (VwGH 24. 4. 2014, 2010/15/0156). Der Pendlerrechner weist für die Strecke Schule nach Wohnanschrift (Rückfahrt)

eine Fahrzeit von 109 min aus, weshalb bei der Prüfung der Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenverkehrsmittels gem § 2 Abs 1 Z 2 lit c PendlerVO auf die entfernungsunabhängige Höchstdauer abzustellen wäre. Die entfernungsunabhängige Höchstdauer beträgt im gegenständlichen Fall 120 min und die kürzeste mögliche Zeitdauer 109 min. Da die kürzeste mögliche Zeitdauer die entfernungsunabhängige Höchstdauer nicht übersteigt, ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar. Gemäß § 3 Abs 5 der Pendlerverordnung ist das Ergebnis des Pendlerrechners 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 Einkommensteuererklärung 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. Die Ermittlung des Ergebnisses des Pendlerrechners ist nicht unrichtig, sondern das Ergebnis der typisierenden Ermittlung auf Grundlage der Pendlerverordnung. Nutzt der Steuerpflichtige tatsächlich ein anderes Verkehrsmittel oder eine andere Fahrtroute als vom Pendlerrechner ermittelt, dann gilt dies nicht als Berücksichtigung von unrichtigen 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 (siehe LStR 2002 Rz 252a). Die Bf. konnte keinen Nachweis erbringen, dass der Pendlerrechner ein falsches Ergebnis ausweist. Der von ihr vorgebrachte Einwand, dass sie die Teilstrecke (Bahnhof A nach Wohnanschrift) nach Ankunft des Zuges um 23:25 nicht mit einem öffentlichen Verkehrsmittel zurücklegen kann, geht ins Leere, da es sich hierbei eben nicht um eine Berücksichtigung von unrichtigen Verhältnissen handelt. Dementsprechend vertritt das FA Landeck Reutte die Ansicht, dass das vorliegende Ergebnis des Pendlerrechners, welcher das „kleine“ Pendlerpauschale ausweist, richtig ist und beantragt daher, das Bundesfinanzgericht möge die Beschwerde als unbegründet abweisen."

II. Rechtslage

1. § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 in der für das Streitjahr 2016 geltenden Fassung 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), 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.“

III. Erwägungen

Vorweg ist darauf hinzuweisen, dass 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 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.

Weiters ist im vorliegenden Fall unstrittig, dass der Beschwerdeführerin im Sinne des § 2 der Pendlerverordnung zumindest **für die Hälfte** der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte oder zwischen Arbeitsstätte und Wohnung nach Maßgabe ein Massenbeförderungsmittel zur Verfügung steht und damit § 2 Abs. 1 Z 1 lit a

der Pendlerverordnung nicht zur Anwendung gelangt, weshalb die Benützung eines Massenbeförderungsmittels danach grundsätzlich zumutbar ist.

Bis 60 Minuten Zeitdauer ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels stets zumutbar, bei mehr als 120 Minuten Zeitdauer ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels stets unzumutbar. 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.

Zudem gilt es festzuhalten, dass das Gesetz nicht auf die tatsächliche Benützung eines bestimmten Verkehrsmittels abstellt. Da es nicht darauf ankommt, welches Verkehrsmittel ein Arbeitnehmer tatsächlich für seinen Arbeitsweg verwendet, kann 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. Andernfalls käme es bei gleicher Wegstrecke und gleich gelagerten Arbeitszeiten zu dem vom Gesetzgeber wohl nicht gewollten Ergebnis, dass Arbeitnehmern, die über kein auf sie zugelassenes Kraftfahrzeug verfügen, das große Pendlerpauschale zuzuerkennen wäre, wohingegen Arbeitnehmern mit Kraftfahrzeug nur das kleine Pendlerpauschale zustünde. Gerade dieses Abstellen auf die tatsächliche Verwendung eines PKW (wie beim KFZ-Pauschale des EStG 1972) wollte der Gesetzgeber des EStG 1988 vermeiden (vgl. VwGH 24. April 2014, 2010/15/0156). Im übrigen wird auf § 2 Abs. 2 Z. 2 der Pendlerverordnung hingewiesen.

Unstrittig ist im konkreten Fall auch, dass die gesamte Wegstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und umgekehrt unter Kombination von öffentlichen Verkehrsmittel und PKW in 109 Minuten zurückgelegt werden kann und damit die kürzeste mögliche Zeitdauer die entfernungsabhängige Höchstdauer im Sinne des § 2 Abs. 1 Z 2 lit c der Pendlerverordnung nicht übersteigt, weshalb die Benützung eines Massenbeförderungsmittels auch nach dieser Bestimmung zumutbar ist.

Im übrigen wird hinsichtlich der Begründung auf die Ausführungen im Vorlagebericht des Finanzamtes verwiesen.

Aufgrund der vorliegenden Umstände war dem Beschwerdebegehren sohin nicht Folge zu geben.

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.

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 20. Dezember 2018