

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Gerhild Fellner
in der Beschwerdesache des Adr,
betreffend den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 07.12.2017 hinsichtlich
Einkommensteuer 2016 (Arbeitnehmerveranlagung)
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. Verwaltungsgeschehen:

Der Beschwerdeführer wandte sich mit **Beschwerde** gegen den in Streit stehenden
Bescheid und begründete sie damit, dass Krankenversicherungsbeiträge nicht
berücksichtigt worden seien.

Es erging eine abweisende Beschwerdevorentscheidung, in der ausgeführt
wurde: Die Krankenversicherungsbeiträge i.H.v. € 2.475,24 seien bereits im
Erstbescheid mit dem Gesamtbetrag der Werbungskosten ohne Anrechnung des
Werbungskostenpauschales i.H.v. € 8.895,40 anerkannt worden, weshalb der Beschwerde
keine Berechtigung zukomme.

In der Folge langte ein Antrag des Beschwerdeführers auf Vorlage seiner Beschwerde an
das Bundesfinanzgericht ein, in welchem er um eine Korrektur des Pendlerpauschales auf
€ 1.476,00 ersuchte, da die Dienstbeginn- und -endzeiten eine Benützung von öffentlichen
Verkehrsmitteln überwiegend unzumutbar machten.

In der **Stellungnahme** zum Vorlagebericht wurde seitens des Finanzamtes angegeben, es
bestünden Bedenken, ob das große Pendlerpauschale aufgrund einer Wohnsitzverlegung
nach A das ganze Jahr über zustehe.

II. Ermittlungen durch die Richter:in:

In einem an das Finanzamt gerichteten Vorhaltsschreiben wies die Richter:in des Bundesfinanzgerichtes darauf hin, dass der Beschwerdeführer laut Zentralmelderegisterauskunft im Streitjahr 2016 in B wohnhaft gewesen sei. Es sei daher nicht nachvollziehbar, was das Finanzamt mit einer Wohnsitzverlegung nach A im Streitjahr meine.

Sie ersuchte, bekanntzugeben, von welcher Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte das Finanzamt betreffend die Bemessung des Pendlerpauschales im angefochtenen Bescheid (€ 696,00) ausgegangen sei sowie, auf welche Weise das Finanzamt die im Vorlageantrag behauptete Unzumutbarkeit der Benützung von Massenbeförderungsmitteln wegen unregelmäßiger Arbeitszeiten im Sinne des § 2 Abs. 1 Z. 1 lit. a der Pendlerverordnung überprüft habe. Sofern entsprechende Ermittlungen bisher nicht getätigt worden sein sollten, werde das Finanzamt gebeten, diese nachzuholen und das Ergebnis dem Bundesfinanzgericht bekanntzugeben.

Es langte nachstehendes Antwortschreiben des Finanzamtes ein:

"Eine telefonische Rücksprache bei der c-ischen Arbeitgeberin hat ergeben, dass der Beschwerdeführer täglich von 07:00 Uhr bis 17:15 Uhr arbeitet. Unter Zugrundelegung dieser Arbeitszeit ergeben sich bei einer im Hinblick auf die Wegstrecke zwischen Wohnort und Arbeitsstätte von 25 km zumutbaren Wegzeit (§ 2 Abs 1 Z 2 lit c der Pendlerverordnung, BGBl II Nr 276/2013) von 85 Minuten bei Kombination von Park & Ride mit öffentlichen Verkehrsmitteln ab dem Bahnhof D tatsächliche Wegzeiten von lediglich 75 Minuten für den Hinweg, nämlich 3 Minuten Fahrtzeit zum Bahnhof D, 50 Minuten Fahrtzeit mit öffentlichen Verkehrsmitteln nach E und 22 Minuten Wartezeit nach Ankunft in E bis Arbeitsbeginn (allenfalls 78 Minuten bei Berücksichtigung einer angemessenen Zeit des Aufsuchens des Bahnhofs D vor Eintreffen des Zuges von 3 Minuten) und 64 Minuten für den Rückweg (9 Minuten Wartezeit nach Arbeitsende, 52 Minuten Fahrtzeit mit öffentlichen Verkehrsmitteln bis Bahnhof D, 3 Minuten Fahrtzeit mit PKW bis zur Wohnung), weshalb dem Beschwerdeführer im Ergebnis lediglich das kleine Pendlerpauschale zusteht. Die Ermittlung des Sachverhaltes kann der Beilage zu dieser Stellungnahme entnommen werden".

Beigelegt waren ein Aktenvermerk über das Telefonat mit einem Vertreter der Arbeitgeberfirma, Routenberechnungen (www.google.at/maps) und Fahrplanausdrucke (www.sbb.ch).

Zudem wurde seitens des Finanzamtes klargestellt, dass die angesprochene Wohnsitzverlegung nach A tatsächlich nicht im Streitjahr, sondern erst im August 2017 erfolgt sei.

III. Sachverhalt:

- Der Beschwerdeführer war im Streitjahr an der Adresse Adrl, wohnhaft und an der c-ischen Adresse Adrll, berufstätig.
- Er arbeitete in einem XY.
- Die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte beträgt 25 km.
- Der Arbeitstag des Beschwerdeführers begann um 7:00 Uhr und endete um 17:15 Uhr.
- Die Zeitdauer vom Verlassen der Wohnung bis zum Arbeitsbeginn bei optimaler Kombination von Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel umfasste 75 bzw. 78 Minuten, jene vom Arbeitsende bis zum Eintreffen bei der Wohnung 64 Minuten.

Die Feststellungen zum Sachverhalt gründen sich auf den Akteninhalt sowie auf von Seiten des Finanzamtes nachgereichte Ermittlungsergebnisse (siehe oben unter II.).

IV. Gesetzliche Grundlagen:

Laut **§ 16 Abs. 1 EStG 1988** sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Zu ihnen zählen gemäß Abs. 1 Z 6 leg. cit. auch die Aufwendungen des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte.

Gemäß **§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. a EStG 1988** sind diese Ausgaben durch den Verkehrsabsetzbetrag abgegolten. Nach Maßgabe der lit.^{ae} b bis j stehen zusätzlich ein *Pendlerpauschale* sowie nach Maßgabe des § 33 Abs. 5 Z 4 EStG 1988 ein Pendlereuro zu. Mit dem Verkehrsabsetzbetrag, dem *Pendlerpauschale* und dem Pendlereuro sind alle Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten.

Bei einer Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte von mindestens 20 km und Zumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels beträgt das *Pendlerpauschale*, je nach Entfernung, 696 Euro, 1.356 Euro oder 2.016 Euro jährlich ("kleines" *Pendlerpauschale*; **§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988**).

Bei Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Entfernung, beträgt das *Pendlerpauschale*, wieder gestaffelt nach Entfernung, 372 Euro, 1.476 Euro, 2.568 Euro oder 3.672 Euro jährlich ("großes" *Pendlerpauschale*; **§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. d EStG 1988**).

Die **Verordnung des Bundesministers für Finanzen** über die Kriterien zur Ermittlung des *Pendlerpauschales* und des Pendlereuros, zur Einrichtung eines Pendlerrechners und zum Vorliegen eines Familienwohnsitzes (Pendlerverordnung, in der Folge: VO, BGBl. II Nr. 276/2013 idF BGBl. II Nr. 154/2014), legt auszugsweise fest wie nachstehend:

Gemäß **§ 2 Abs. 1 Z 1** der VO ist die Zumutbarkeit bzw. Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels nach den Z 1 und 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 § 29 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 zzgl. einer Minute pro Kilometer der Entfernung, jedoch max. 120 Minuten. Angefangene Kilometer sind dabei auf volle Kilometer aufzurunden. Übersteigt die kürzeste mögliche Zeitdauer die entfernungsabhängige Höchstdauer, ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels unzumutbar.

Gemäß **§ 2 Abs. 2** der VO umfasst die Zeitdauer 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.

Stehen verschiedene Massenbeförderungsmittel zur Verfügung, ist gemäß § 2 Abs. 2 Z. 1 VO das schnellste Massenbeförderungsmittel zu berücksichtigen.

Zudem ist die optimale Kombination von Massenbeförderungsmittel- und Individualverkehrsmittel zu berücksichtigen; dabei ist für mehr als die Hälfte der Entfernung ein zur Verfügung stehendes Massenbeförderungsmittel zu berücksichtigen (§ 2 Abs. 2 Z. 2 VO).

V. Rechtliche Würdigung:

Strittig ist:

1. Machen die Dienstbeginn- und -endzeiten die Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln überwiegend unzumutbar bzw.
2. ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels allenfalls wegen Überschreitung der entfernungsabhängigen Höchstdauer bei Zurücklegung des Arbeitsweges unzumutbar und besteht daher Anspruch auf das „große“ Pendlerpauschale?

Nicht weiter strittig ist, dass der Beschwerdeführer im gesamten Jahr 2016 an der Adresse Adrl, wohnhaft war.

Die entfernungsabhängige Höchstdauer gemäß § 2 Abs. 1 Z 2 lit. c der VO beträgt 85 Minuten (60 Minuten plus 25 Minuten).

Wie die Erhebungen des Finanzamtes bei der Arbeitgeberfirma ergeben haben, begann der Arbeitstag des Beschwerdeführers generell um 7:00 Uhr und endete um 17:15 Uhr.

Es ist dem oben unter II. wörtlich wiedergegebenen Antwortschreiben des Finanzamtes auf den Vorhalt der Richterin des Bundesfinanzgerichtes zu entnehmen, dass

1. diese Arbeitszeiten - unter optimaler Kombination von Massenverkehrsmittel und Individualverkehrsmittel (§ 2 Abs. 2 Z 2 VO) - nicht nur eine Benützung öffentlicher Verkehrsmittel für den Arbeitsweg erlauben, sondern auch, dass **2.** die entfernungsabhängige Höchstdauer von 85 Minuten nicht überschritten wird.

Da somit weder der Tatbestand gemäß § 2 Abs. 1 Z. 1 lit. a der VO (Nichtbenützbarkeit von Massenbeförderungsmitteln) noch jener gemäß Z. 2 lit. c leg cit. (Überschreitung der entfernungsabhängigen Höchstdauer) verwirklicht wurde, liegen die Voraussetzungen für die Zuerkennung des „großen“ Pendlerpauschales im Sinne des § 16 Abs. 1 Z. 6 lit. d EStG 1988 nicht vor.

Dem Beschwerdeführer steht daher lediglich das "kleine" Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 in Höhe von 696,00 € für eine Entfernung von mindestens 20 km bis 40 km - wie im angefochtenen Bescheid bereits in Ansatz gebracht - zu.

Insgesamt war wie im Spruch zu entscheiden.

VI. Zulässigkeit/Unzulässigkeit 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.

Die Frage des Zustehens bzw. der Bemessung des Pendlerpauschales ist im Gesetz so eindeutig gelöst, dass nur eine Möglichkeit der Auslegung ernstlich in Betracht zu ziehen ist und daran keine Zweifel bestehen können. Im Übrigen waren lediglich Sachverhaltsfragen, denen über den Einzelfall hinaus keine Bedeutung zukommt, zu lösen.

Feldkirch, am 6. August 2019