

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin Mag. Andrea Ebner in der Beschwerdesache Beschwerdeführerin über die Beschwerde vom 22. August 2014 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach vom 21. August 2014 betreffend Einkommensteuer 2013 (Arbeitnehmerveranlagung) zu Recht:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs. 4 B-VG ist nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin beantragte in der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2013 das nunmehr strittige Pendlerpauschale iHv EUR 2.016,00 als Werbungskosten sowie den Pendlereuro iHv EUR 138,00 als Absetzbetrag.

Zur Überprüfung der beantragten Posten ersuchte die belangte Behörde die Beschwerdeführerin mit Vorhalt vom 9. Juli 2014 um entsprechende Informationen und Übermittlung von geeigneten Unterlagen zu Nachweiszwecken.

Mit „*Berechnungshilfe 2013 zur Berücksichtigung des Pendlerpauschales und des Pendlereuros*“ (Formular L34a) und mit „*Erklärung/Nachweis zur Berücksichtigung des Pendlerpauschales und des Pendlereuros ab 01.01.2014*“ (Formular L34) vom 11. Juli 2014 gab die Beschwerdeführerin ihre Wohn- und Arbeitsstättenanschrift und den Umstand, die Wegstrecke an vier bis sieben Tagen im Kalendermonat zurücklegen zu würden, bekannt. Daraus ergebe sich für eine Fahrtstrecke >60 km das „kleine Pendlerpauschale“ iHv EUR 672,00 pa und der Pendlereuro iHv EUR 53,33 pa.

Die belangte Behörde setzte in der Folge die Einkommensteuer für das Jahr 2013 entsprechend den Angaben der Beschwerdeführerin mit EUR -634,00 fest.

In der dagegen erhobenen Beschwerde vom 22. August 2014 führte die Beschwerdeführerin aus, dass ihr ein Fehler unterlaufen sei und sie die angegebene Fahrtstrecke aufgrund ihrer Vollzeitbeschäftigung an fünf Tagen in der Woche zurücklegen würde und daher das kleine Pendlerpauschale (≥ 20 km) beantrage. Die ausgefüllten Formulare L34 und L34a fügte sie als Beilage an. Mit Beschwerdeergänzung vom 19. September 2014 wiederholte sie ihr Anliegen.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 26. September 2014 setzte die belangte Behörde die Einkommensteuer mit EUR -665,00 fest. Dabei berücksichtigte sie das Pendlerpauschale iHv EUR 696,00 sowie den Pendlereuro iHv EUR 74,04.

Dagegen richtete sich der Vorlageantrag vom 29. September 2014 in dem die Beschwerdeführerin angab, sie hätte die im Zuge des Verwaltungsverfahrens übermittelten Formulare nicht korrekt ausgefüllt und übermittle daher in der Anlage die richtigen Formulare. Nach diesen Angaben würde sie die Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte mehr als elfmal pro Monat zurücklegen und daher das kleine Pendlerpauschale iHv EUR 2.016,00 pa und den Pendlereuro iHv EUR 160,00 pa beantragen.

Die belangte Behörde legte am 7. Jänner 2015 die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Im Vorlagebericht vom selben Tag führte sie aus, das im Jahr 2013 das kleine Pendlerpauschale iHv 1.356,00 und ein Pendlereuro iHv EUR 86,00 zustehe, weil sich laut ÖAMT-Routenplaner eine Wegstrecke von 35,6 km und eine Wegzeit per Auto von 50 Minuten ergebe; bei Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel ergebe sich eine Gesamtwegstrecke von 43 km (17 km davon mit dem PKW und 1 km Fußweg), wobei die Gesamtwegzeit zwischen 87 Minuten und 98 Minuten liegen würde.

Rechtliche Beurteilung

Zu Spruchpunkt I (teilweise Stattgabe)

1. Feststellungen

Die Beschwerdeführerin erzielte im Streitjahr 2013 aus einer Vollzeitanstellung nichtselbstständige Einkünfte iHv brutto EUR 41.002,08 und machte in der Erklärung zur Arbeitnehmerinnenveranlagung für das Jahr 2013 das nunmehr strittige Pendlerpauschale sowie den Pendlereuro geltend.

Die Beschwerdeführerin war im Jahr 2013 in X wohnhaft und ihre Arbeitsstätte war in Y gelegen. Der Arbeitsbeginn war 7:00 Uhr und das Arbeitsende 16:00 Uhr. Die einfache Wegstrecke mit dem Auto betrug hiefür 35,6 km bei einer Fahrzeit von 50 Minuten. Bei Benutzung von öffentlichen Verkehrsmitteln betrug die Wegzeit zwischen 115 Minuten und 119 Minuten für eine über 40 km und unter 60 km gelegenen Wegstrecke. Die Kombination aus öffentlichen Verkehrsmitteln und Individualverkehr ergab eine

Gesamtwegstrecke von 43 km bei einer Gesamtwegzeit zwischen 87 Minuten und 98 Minuten; davon 17 km mit dem PKW und 1 km Fußweg (Routenplaner).

Die Wegstrecke zwischen ihrer Wohn- und Arbeitsstätte legte die Beschwerdeführerin im Rahmen ihrer Vollzeitanstellung im Streitzeitraum fünfmal pro Woche, somit jedenfalls mehr als elfmal pro Monat zurück.

Zur Geltendmachung des nunmehr strittigen Pendlerpauschales sowie des Pendlereuros übermittelte die Beschwerdeführerin der belangten Behörde die ausgefüllte „*Berechnungshilfe 2013 zur Berücksichtigung des Pendlerpauschales und des Pendlereuros*“ (Formular L34a) und die „*Erklärung/Nachweis zur Berücksichtigung des Pendlerpauschales und des Pendlereuros ab 01.01.2014*“ (Formular L34).

2. Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf den Inhalt des vorgelegten Verwaltungsaktes.

Unstrittig ist, dass die Beschwerdeführerin im Streitjahr 2013 einer Vollzeitbeschäftigung nachgegangen ist. Dies ergibt sich in Zusammenschau aus den korrigierten Angaben der Beschwerdeführerin in der Beschwerde vom 22. August 2014 sowie dem von der Beschwerdeführerin für die betreffende nichtselbstständige Tätigkeit im Jahr 2013 bezogenen Gehalt. Dass die Beschwerdeführerin folglich die Wegstrecke zwischen ihrer Wohn- und Arbeitsstätte öfter als elfmal im Monat zurückgelegt hat, wird auch von der belangten Behörde nicht in Zweifel gezogen. Das Bundesfinanzgericht geht daher davon aus, dass die Beschwerdeführerin die Wegstrecke von der Wohnstätte zur Arbeitsstätte jedenfalls mehr als elfmal im Monat zurücklegte.

Ebenso der Lebenserfahrung entsprechend und im Verwaltungsverfahren unstrittig sind die von der Beschwerdeführerin angegebenen Zeiten des Arbeitsbeginnes mit 7:00 Uhr und des Arbeitsendes mit 16:00 Uhr.

Die Ermittlung der Wegstrecken bei Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln, privaten Verkehrsmitteln sowie bei Kombination dieser beiden ergibt sich aus den im Verwaltungsakt enthaltenen Routenplanerabfragen.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse durfte das Bundesfinanzgericht daher in freier Beweiswürdigung von den obigen Sachverhaltsfeststellungen ausgehen.

3. Rechtliche Beurteilung

§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 in der im Beschwerdefall maßgebenden Fassung BGBl I Nr 105/2014 lautet:

„§ 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:

<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>

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:

<i>Bei mindestens 2 km bis 20 km</i>	<i>372 Euro jährlich,</i>
<i>bei mehr als 20 km bis 40 km</i>	<i>1 476 Euro jährlich,</i>
<i>bei mehr als 40 km bis 60 km</i>	<i>2 568 Euro jährlich,</i>
<i>bei mehr als 60 km</i>	<i>3 672 Euro jährlich.</i>

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:

– Führt 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 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.

– Führt 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 Monats 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.“

Die Übergangsregelung des § 124b Z 242 EStG 1988 normiert das lit a und c bis j leg cit erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2013 bzw für Lohnzahlungszeiträume, die nach dem 31. Dezember 2012 enden, zur Anwendung kommen.

Aus den Gesetzesmaterialien ergibt sich, dass die in § 16 Abs. 1 Z 6 lit j EStG 1988 vorgesehene Verordnungsermächtigung zur Festlegung der Kriterien betreffend die Ermittlung der Entfernung und der Zumutbarkeit der Benützung eines Massenverkehrsmittels die Grundlage für das Zurverfügungstellen eines Entfernungrechners (Pendlerrechner) auf der Internetseite des BMF darstellt. Die bisherige Kilometerstaffel und die maßgebenden Beträge der Pendlerpauschalien blieben inhaltlich unverändert (vgl EBRV 2113 BlgNR 24. GP 4).

Entsprechend der Verordnungsermächtigung des § 16 Abs. 1 Z 6 lit j EStG 1988 wurde die Pendlerverordnung mit BGBl II Nr 276/2013 kundgemacht, welche die Kriterien für die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sowie für die Zu- bzw Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels näher definierte. Die Pendlerverordnung ist jedoch nach § 5 Abs. 1 der Verordnung erstmalig bei der Veranlagung für das

Kalenderjahr 2014 bzw für Lohnzahlungszeiträume, die nach dem 31. Dezember 2013 enden, anzuwenden.

Daher ist die Pendlerverordnung nach § 5 der Pendlerverordnung im Beschwerdefall nicht anwendbar und somit der auf der Website des BMF ab der Veranlagung des Jahres 2014 zur Verfügung gestellte Pendlerrechner als Nachweismöglichkeit für das Veranlagungsjahr 2013 nicht einschlägig heranzuziehen (vgl VwGH 24. April 2014, 2012/15/0149).

Eine nähere ausdrückliche Bestimmung, was unter dem Begriff der "Zumutbarkeit" iSd des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 zu verstehen ist, ist dem Gesetz nicht zu entnehmen (vgl VwGH 4. Februar 2009, 2007/15/0053).

Aus § 16 Abs. 1 Z 6 lit a und b EStG 1988 ergibt sich jedoch, dass der 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 VwGH 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).

Die ErlRV zu § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 (621 BlgNR 27. 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 Fahrtdauer 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 Fahrtdauer aus der Gesamtfahrzeit (Kfz und Massenbeförderungsmittel) zu errechnen."

Die Wegzeit umfasst die Zeit vom Verlassen der Wohnung bis zum Arbeitsbeginn oder vom Verlassen der Arbeitsstätte bis zur Ankunft in der Wohnung, also Gehzeit oder Anfahrtszeit zur Haltestelle des öffentlichen Verkehrsmittels, Fahrzeit mit dem öffentlichen Verkehrsmittel, Wartezeiten usw. Stehen verschiedene gleichermaßen geeignete öffentliche Verkehrsmittel zur Verfügung, ist bei Ermittlung der Wegzeit immer von der Benützung des schnellsten öffentlichen Verkehrsmittels (zB Schnellzug statt Personenzug,

Eilzug statt Autobus) auszugehen. Darüber hinaus ist eine optimale Kombination zwischen Massenförderungs- und Individualverkehrsmittel (zB "Park and Ride") zu unterstellen. Dies gilt auch, wenn dadurch die Fahrtstrecke länger wird (vgl VwGH 24. April 2014, 2010/15/0156, mWN).

Angesichts der festgestellten Streckenverhältnisse war im Beschwerdefall die Benützung von Massenförderungsmitteln auf mehr als der halben Strecke der einfachen Fahrtstrecke möglich (vgl VwGH 28. Oktober 2008, 2006/15/0319), weil die Strecke zwischen der Wohnung der Beschwerdeführerin und dem Bahnhof (Park & Ride-Abstellplatz) 17 km von insgesamt 43 km betrug. Die Benützung privater Verkehrsmittel im ersten Streckenteil führte dazu, dass die Gesamtfahrzeit zur Erreichung der Arbeitsstätte rund 87 bis 98 Minuten betrug. Damit erwies sich die Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln für die Beschwerdeführerin im Streitjahr 2013 als zumutbar.

Ist die Benutzung eines öffentlichen Verkehrsmittels zumutbar, kann bei einer im Beschwerdefall maßgebenden (*einfachen*) Wegstrecke von 43 km, somit bei mehr als 40 km bis 60 km, das "kleine" Pendlerpauschale nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit c EStG 1988 iHv EUR 1.356,00 geltend gemacht werden. Da betreffend die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit c EStG 1988 auf die einfache Wegstrecke (43 km) abzustellen ist, kommt die Inanspruchnahme der Pendlerpauschale für mehr als 60 km im Beschwerdefall jedoch nicht in Betracht.

Hat ein Arbeitnehmer Anspruch auf die Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988, kann nach § 33 Abs. 5 Z 4 EStG 1988 idF BGBl I Nr 53/2013 ein Pendlereuro iHv jährlich zwei Euro pro Kilometer der einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgesetzt werden. Der Beschwerdeführerin stand somit bei einer *einfachen* Wegstrecke zwischen Wohn- und Arbeitsstätte von 43 km im Jahr 2013 der Pendlereuro iHv EUR 86,00 zu.

Dem Beschwerdebegehren war daher teilweise Folge zu geben.

Zu Spruchpunkt II. (Zulässigkeit der 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 Maßgeblichkeit der einfachen Wegstrecke zwischen Wohn- und Arbeitsstätte für die Inanspruchnahme des Pendlerpauschales sowie der Berücksichtigung des Pendlereuros als Absetzbetrag sind dem klaren Wortlaut der im Beschwerdefall maßgebenden Bestimmungen des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 idF BGBl I Nr 105/2014 sowie § 33 Abs. 5 Z 4 EStG 1988 idF BGBl I Nr 53/2013 zu entnehmen. Die im Beschwerdefall

maßgebenden Rechtsfragen zur Abzugsfähigkeit des Pendlerpauschales als Werbungskosten sind bereits durch die obig dargestellte ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes geklärt (vgl insbesondere VwGH 24. April 2014, 2012/15/0149, VwGH 24. April 2014, 2010/15/0156 und VwGH 28. Oktober 2008, 2006/15/0319). Darüber hinaus war die in freier Beweiswürdigung vorgenommene Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes entscheidungswesentlich (vgl VwGH 25. Februar 2016, Ra 2016/16/0006). Die Voraussetzungen für eine Revisionszulassung nach Art 133 Abs 4 B-VG liegen somit nicht vor.

Hinweis zum 2. COVID-19-Gesetz

Abweichend von der folgenden Rechtsbelehrung beginnt die Frist zur Erhebung einer Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof oder einer Revision an den Verwaltungsgerichtshof gegen diese Entscheidung – sofern diese vor dem 1. Mai 2020 zugestellt wurde - mit 1. Mai 2020 zu laufen (§ 6 Abs. 2 i. V. m. § 1 Abs. 1 Art. 16 2. COVID-19-Gesetz BGBl. I Nr. 16/2020).

Wien, am 6. April 2020