

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ***17***, über die Beschwerden vom 21. Juni 2021 und 10. August 2020 betreffend die Bescheide des Finanzamtes ***22*** (nunmehr ***FA***) vom 12. Juli 2019 und 5. August 2020 hinsichtlich Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2017 und 2019 zu Recht erkannt:

I.) Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I.) Verfahrensgang:

1.) Die Beschwerdeführerin (Bf) war in den Jahren 2017 und 2019 als Grenzgängerin bei der ***1*** in der ***20*** (***) beschäftigt.

Mit Eingabe vom 11.06.2019 wurde die Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2017 übermittelt. Mit Ausfertigungsdatum 12.07.2019 erging der Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2017. Die Veranlagung erfolgte erklärungskonform.

Gegen den genannten Bescheid wurde mit Eingabe vom 18.07.2019 fristgerecht Beschwerde erhoben und beantragt, den Verkehrsabsatzbetrag zu berücksichtigen. Diesem Begehren wurde mit Beschwerdeentscheidung vom 18.07.2019 Rechnung getragen.

Mit Schreiben vom 26.11.2019 wurde beantragt, die Beschwerdeentscheidung vom 18.07.2019 aufzuheben; bislang seien nämlich die Ausgaben für die gesetzlich vorgeschriebene Grenzgängerversicherung (Krankenversicherung) und den Berufsreifekurs nicht geltend gemacht worden. Gleiches gelte für die Steuerberatungskosten. Nach Durchführung eines

Ermittlungsverfahrens wurde am 25.03.2020 die Beschwerde vorentscheidung vom 18.07.2019 bescheidmäßig aufgehoben und ein neuer Sachbescheid (Beschwerdevorentscheidung) erlassen. Im letztgenannten Bescheid wurden (erstmalig) Steuerberatkungskosten (€ 240,00) und Aus-/Fortbildungs-/Umschulungskosten (€ 1.658,18) berücksichtigt. Die Fortbildungskosten wurden allerdings um € 110 (Diäten) gekürzt.

Mit Eingabe vom 02.06.2020 wurde (neuerlich) ein Antrag auf Bescheidbehebung nach § 299 BAO hinsichtlich der Beschwerde vorentscheidung vom 25.03.2020 gestellt. Vorgebracht wurde, die Aufwendungen für die Grenzgängerversicherung seien nicht als Werbungskosten berücksichtigt worden. Mit Bescheid vom 03.02.2021 wurde die Beschwerde vorentscheidung vom 25.03.2020 aufgehoben und ein neuer Sachbescheid erlassen. Dieser wurde nicht als Beschwerde vorentscheidung bezeichnet.

In weiterer Folge wurde beantragt, auch den Einkommensteuerbescheid vom 03.02.2021 aufzuheben. Neuerlich wurde darauf hingewiesen, dass die Kosten für die Grenzgängerversicherung unberücksichtigt geblieben seien. Diesem Begehren wurde nach erfolgter Bescheidaufhebung im Einkommensteuerbescheid vom 21.05.2021 Rechnung getragen. Darüber hinaus wurde ausgeführt, die Krankenversicherung sei nur in Höhe von € 1.738,68 (laut Antrag € 1.751,88) berücksichtigt worden. Die Tagesgelder (€ 110,00) seien wegen Begründung eines neuen Mittelpunktes der Lebensinteressen am Schulungsort gekürzt worden. Das große Pendlerpauschale sei nur in Höhe von € 372 jährlich zu gewähren, weil die zurückgelegte Strecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte unter 20 km gelegen sei. Auch der Bescheid vom 21.05.2021 wurde nicht als Beschwerde vorentscheidung bezeichnet.

Gegen den angeführten Bescheid wurde mit Eingabe vom 21.06.2021 (fristgerecht) Beschwerde erhoben und dargelegt, dass im Streitfall das große Pendlerpauschale für eine relevante Distanz von über 20 km zustehe, weil die Bf das Kraftfahrzeug am Mitarbeiterparkplatz in ***2***, ***16***, abstellen habe müssen. Von dort betrage der Fußweg zum Arbeitsplatz 450 m. Die Strecke Wohnort - Mitarbeiterparkplatz - Arbeitsstätte betrage sohin über 20 km. Der Schriftsatz vom 21.06.2021 wurde von der Abgabenbehörde als Vorlageantrag gewertet.

2.) Die Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2019 wurde am 26.06.2020 eingereicht. Der Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) 2019 wurde am 05.08.2020 erlassen.

Gegen den genannten Bescheid wurde mit Eingabe vom 10.08.2020 fristgerecht Beschwerde erhoben und ausgeführt, die Aufteilung der gesetzlichen Sozialversicherungsbeiträge (2.226,00 CHF) sei abweichend von den Berechnungen des steuerlichen Vertreters auf laufende Bezüge und Sonderzahlungen erfolgt. Diese Aufteilung sei zu stornieren; 17,12 % der gesamten Beiträge seien als SV für die Sonderzahlungen beurteilt worden.

In der abweisenden Beschwerdeentscheidung vom 03.02.2021 wurde ausgeführt, die kürzeste Straßenverbindung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte betrage 19 km, weshalb das Pendlerpauschale und der Pendlereuro entsprechend dieser Entfernung zu berücksichtigen seien.

Mit Eingabe vom 23.02.2021 wurde die Aufhebung der Beschwerdeentscheidung vom 03.02.2021 gemäß § 299 BAO beantragt, weil das beantragte Pendlerpauschale und die beantragte Aufteilung der Sozialversicherungsbeiträge nicht gewährt worden seien. Nach erfolgter Bescheidaufhebung wurde am 21.05.2021 ein neuer Einkommensteuerbescheid (Beschwerdeentscheidung) erlassen und Krankenversicherungsbeiträge (Grenzgängerversicherung) von € 1.965,38 berücksichtigt.

Gegen den genannten Bescheid wurde mit Eingabe vom 21.06.2021 Beschwerde erhoben und beantragt, die gesetzliche Sozialversicherung (2.226,08 CHF) sei antragsgemäß zu gewähren. Bei Berechnung des Pendlerpauschale seien die Fahrtstrecke Wohnort - Mitarbeiterparkplatz und der Fußweg Mitarbeiterparkplatz - Arbeitsstätte zu berücksichtigen. Die Eingabe vom 21.06.2021 wurde vom Finanzamt als Vorlageantrag gewertet.

Im Vorlagebericht vom 23.02.2022 wurde von der Abgabenbehörde die verhältnismäßige Aufteilung der Pflichtbeiträge (AHV/IV/EO/ALV/NBUV) auf laufende und sonstige Bezüge beantragt.

II.) Sachverhalt:

1.) Die Bf war vom ***4*** bis ***5*** und vom ***6*** bis ***7*** bei der ***1*** (***) in der ***20*** (***) als ***11*** beschäftigt. Der Hauptwohnsitz der Bf hat sich vom ***12*** ***13*** in ***14***, ***15*** befunden. Seit ***19*** befindet sich dieser in ***18***. Die Entfernung zwischen dem Wohnort der Bf und ihrer Arbeitsstätte in der ***20*** betrug weniger als 20 km. Die (täglichen) Fahrten zur Arbeitsstätte wurden mit dem eigenen PKW zurückgelegt, der am Mitarbeiterparkplatz (***) abgestellt wurde. Die Fahrtstrecke Wohnort-Mitarbeiterparkplatz betrug ca. 20 km. Der Fußweg vom Mitarbeiterparkplatz zur Arbeitsstätte in ***2*** hat 450 m betragen.

2.) Die Arbeitgeberin hat in den Jahren 2017 und 2019 Pflichtbeiträge (AHV/IV/EO/ALV/NBUV) einbehalten; diese wurden nicht verhältnismäßig (2017: 93,00 % zu 7,00 % und 2019: 94,67 % zu 5,33 %) auf laufende Bezüge und sonstige Bezüge aufgeteilt. Die Aufteilung soll im Verhältnis 82,88 % zu 17,12 % erfolgt sein, wobei die rechnerische Durchführung diesem Verhältnis nicht entsprochen hat.

III.) Rechtslage und Erwägungen:

1.) Eine Ausnahme vom Grundsatz, dass Fahrtkosten in ihrer tatsächlichen Höhe zu berücksichtigen sind, enthält § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Derartige Fahrtaufwendungen werden aus Vereinfachungsgründen in pauschaler Form mit dem Verkehrsabsetzbetrag bzw gegebenenfalls dem Pendlerpauschale abgegolten. Kennzeichnend für diese Fahrten ist, dass sie mit dem Ziel unternommen werden, die Arbeitsstätte aufzusuchen bzw von dieser in die Wohnung zurückzukehren.

Ist dem Arbeitnehmer die Benützung eines Massebeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Entfernung nicht zumutbar, beträgt das Pendlerpauschale bei mindestens 2 km bis 20 km € 372 € jährlich, bei mehr als 20 km bis 40 km € 1.476 jährlich (§ 16 Abs. 1 Z. 6 lit d EStG 1988).

Das Vorliegen der Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels ist im Beschwerdefall unstrittig. Strittig ist lediglich, wie die Entfernung Wohnung Arbeitsstätte zu bemessen ist.

Die Bf hat in ihrer Steuererklärung für das Jahr 2017 die Berücksichtigung eines Pendlerpauschale in Höhe von € 372 /Jahr beantragt. Erst im Rechtsmittelverfahren wurde die Ansicht vertreten, bei Ermittlung der maßgeblichen Distanz seien die Fahrtstrecke Wohnort Mitarbeiterparkplatz (20 km) und der Fußweg von dort zur Arbeitsstätte (ca. 450m) zu berücksichtigen, wodurch die 20-Kilometer-Grenze überschritten werde.

Literatur und/oder Judikatur, die die Rechtsansicht der Bf stützen, wurden nicht genannt. Ebenso wenig wurde dargelegt, aus welchen Gründen eine derartige Rechtsansicht aus dem Wortlaut der gesetzlichen Bestimmungen ableitbar sein soll. In § 16 Abs. 1 Z 6 lit. d EStG 1988 ist nämlich von der "Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte" die Rede. Arbeitsstätte jener Ort, an dem der Arbeitnehmer regelmäßig tätig wird. Im Falle der Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels bemisst sich die Entfernung zwischen den genannten Punkten aber nach der kürzesten Straßenverbindung. Die Entfernung zwischen Wohnort und Arbeitsstätte hat im Beschwerdefall zwischen 19 (Routenplaner Michelin und ÖAMTC) und 19,3 km (Routenplaner Google) betragen. Das große Pendlerpauschale konnte daher nur im (ursprünglich) beantragten Ausmaß (€ 372/Jahr) Berücksichtigung finden.

2.) Unstrittig ist im Beschwerdefall, dass die von der Arbeitgeberin der Bf einbehaltenen Beiträge zur ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung (AHV/IV/EO/ALV/NBU) als Werbungskosten zu berücksichtigen sind. Diese Beiträge sind nach Ansicht des Finanzamtes anteilig auf laufende und sonstige Bezüge aufzuteilen. Nach den entsprechenden ***21***, gesetzlichen Bestimmungen [vgl. Art. 5 Bundesgesetz über die Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHVG) vom 20. Dezember 1946 idgF iVm Art. 7 Verordnung über die Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHVV) vom 31. Oktober 1947 idgF; Art. 3 Bundesgesetz über die Invalidenversicherung (IVG) vom 19. Juni 1959 idgF; Art. 27 Bundesgesetz über den Erwerbsersatz für Dienstleistende und bei Mutterschaft

(Erwerbsersatzgesetz, EOG) vom 25. September 1952 idgF; Art. 3 Bundesgesetz über die obligatorische Arbeitslosenversicherung und die Insolvenzentschädigung (Arbeitslosenversicherungsgesetz, AVIG) vom 25. Juni 1982 idgF; Art. 15 Bundesgesetz über die Unfallversicherung (UVG) vom 20. März 1981 idgF iVm Art. 22 Verordnung über die Unfallversicherung (UVV) vom 20. Dezember 1982 idgF; Art. 7 Bundesgesetz über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVG) vom 25. Juni 1982 idgF] ist Bemessungsgrundlage für die in Rede stehenden Beitragszahlungen jeweils der für die AHV maßgebende Lohn, das ist der (gesamte) Bruttobezug (laufender und sonstiger Bezug). Damit sind die strittigen Beiträge im Verhältnis der sonstigen Bezüge zu den Gesamtbezügen aufzuteilen (vgl. BFG vom 16.02.2019, RV/1100465/2014); hat doch die Bf gegen diese Vorgangsweise keine Einwendungen erhoben bzw. keine Stellungnahme abgegeben hat (vgl. Vorhalt des BFG vom 06.09.2022). Auch wurde im gesamten Verfahren keine Erklärung/Rechtsgrundlage für den von der Bf angewendeten Aufteilungsschlüssel abgegeben. Darüber hinaus deckt sich die Ansicht des Finanzamtes mit der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 14.5.2020, 2019/13/0093).

IV.) 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.

Die Revision ist nicht zulässig, weil sich die Rechtsfolgen aus dem Gesetz ergeben. Im Übrigen hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab.

Beilagen: 2 Berechnungsblätter

Innsbruck, am 18. November 2022