

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter Mag. Patrick Brandstetter in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 22. Jänner 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 7. Jänner 2019 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2013 zu Recht:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Am 30. Dezember 2018 reichte die beschwerdeführende Partei die Steuererklärung für das Jahr 2013 ein und begehrte sie unter anderem die Berücksichtigung der großen Pendlerpauschale im Zuge der Veranlagung.

Das Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs setzte mit Bescheid vom 07. Jänner 2019 die Einkommensteuer der beschwerdeführenden Partei betreffend das Jahr 2013 ohne Berücksichtigung der beantragten großen Pendlerpauschale fest. Begründet wurde dies damit, dass die Pendlerpauschale bereits bei der laufenden Lohnverrechnung berücksichtigt worden sei und ein nochmaliger Abzug im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung daher nicht möglich sei.

Gegen diesen Bescheid erhob die beschwerdeführende Partei am 22. Jänner 2019 Beschwerde und führte sie darin aus, dass bei der Berechnung der Einkommensteuer für das Jahr 2013 die große Pendlerpauschale nicht berücksichtigt worden sei. Laut Pendlerrechner stehe ihr aber die große Pendlerpauschale zu, da sie als Lehrer keine Gleitzeit gehabt habe und die

Unterrichtszeit 08.15 – 17.15 betragen habe. Es werde daher die Erlassung eines neuen Bescheides unter Berücksichtigung der großen Pendlerpauschale beantragt.

Diese Beschwerde wies das Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs mit Beschwerdevorentscheidung vom 14. August 2019 als unbegründet ab und wurde diese Entscheidung dergestalt begründet, dass die Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels auch dann zumutbar sei, wenn man einen Teil der gesamten Wegstrecke nicht mit dem öffentlichen Verkehrsmittel zurücklegen könne. Es sei eine optimale Kombination zwischen Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel zu unterstellen. Bei Benützung eines Kfz für die Fahrten bis zum Bahnhof Amstetten und anschließender Nutzung der öffentlichen Verkehrsmittel werde die 3-fache Fahrzeit mit dem Kfz bzw. eine Wegzeit von 2,5 Stunden nicht überschritten. Somit stehe nur die kleine Pendlerpauschale für eine Wegstrecke von mehr als 60 km zu, die bereits laufend vom Arbeitgeber bei der Lohnverrechnung berücksichtigt worden sei. Die Pendlerverordnung und der Pendlerrechner seien erst ab dem Jahr 2014 gültig.

In Reaktion auf diese Beschwerdevorentscheidung brachte die beschwerdeführende Partei am 13. September 2019 einen Schriftsatz, datiert mit 12. September 2019, beim Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs ein und führte sie darin aus, dass der ablehnende Bescheid nicht nachvollziehbar sei. Das Haus werde zwischen 05.35 – 05.40 Uhr verlassen, um rechtzeitig kurz nach 06.00 den Zug in Amstetten sicher zu erreichen. Im Herbst (Nebel) und in den Wintermonaten (Glatteis, Schnee) werde das Haus aus Sicherheitsgründen noch früher (05.30 Uhr) verlassen. Es sei der klare Bestand von mehr als 2,5 Stunden Wegzeit gegeben.

Daraufhin legte das Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs die Beschwerde vom 22. Jänner 2019 am 25. November 2019 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Am 22. Dezember 2022 verfügte der Geschäftsverteilungsausschuss des Bundesfinanzgerichts, dass die gegenständliche Rechtssache zum Stichtag 10. Jänner 2023 der Gerichtsabteilung GA 6021 abgenommen und der Gerichtsabteilung GA 7004 zugeteilt wird.

Mit Vorhalt vom 07. Februar 2023 wurden der beschwerdeführenden Partei die vom Finanzamt vorgelegten Unterlagen betreffend die Ermittlung der Abgabenbehörde hinsichtlich der Fahrzeit im öffentlichen Verkehr sowie im Individualverkehr in Bezug auf die Strecke Wohnort – Arbeitsort übermittelt und diese zur Stellungnahme aufgefordert.

In der Stellungnahme vom 20. Februar 2023 replizierte die beschwerdeführende Partei zusammengefasst, dass der Pendlerrechner die große Pendlerpauschale ausgerechnet habe und so der Jahresausgleich eingereicht worden sei. Da die beschwerdeführende Partei als Lehrer im Jänner den Stundenplan für das im September beginnende Schuljahr nicht wissen könne, sei im Vorhinein die kleine Pendlerpauschale eingereicht worden, um später die große

Pauschale nachzureichen, weil sich dies aus den Fahrplänen der öffentlichen Verkehrsmittel so ergeben habe.

Zu der Wegzeitberechnung des Finanzamtes merkte die beschwerdeführende Partei an, dass diese nur theoretisch sei, keine Wartezeiten während der einzelnen Fahrten noch nach Eintreffen am Dienstort bis Dienstbeginn, geschweige witterungsbedingte Reserven noch das Parkplatzsuchen im Parkhaus beinhalte. Zudem erscheine es der beschwerdeführenden Partei, dass der Pendlerrechner auch beim Bundesfinanzgericht nicht gelte, der allerdings vom Finanzministerium erstellt worden sei.

Festgestellter Sachverhalt

Der Wohnort der beschwerdeführenden Partei befand sich im Jahr 2013 an der Adresse ***Bf1-Adr***.

Im Jahr 2013 war die beschwerdeführende Partei als Fachlehrer an der ***Schule*** mit der Adresse ***AO*** tätig.

Die Fahrt zwischen dem Wohn- und dem Arbeitsort der beschwerdeführenden Partei im Individualverkehr gestaltete sich im Jahr 2013 folgendermaßen:

Strecke	Kilometer	Verkehrsmittel	Zeit in Minuten
Wohnort – Arbeitsort	124	Pkw	88

Die Fahrt zwischen dem Wohn- und dem Arbeitsort der beschwerdeführenden Partei im öffentlichen Verkehr gestaltete sich im Jahr 2013 wie folgt:

Strecke	Kilometer	Verkehrsmittel	Zeit in Minuten
Wohnort – Amstetten Bahnhof Park & Ride Anlage inkl. Parkplatzsuche	8,3	Pkw	15
Wartezeit Amstetten Bahnhof			5
Amstetten Bahnhof – Wien Hütteldorf	115	Zug	50
Umstieg U-Bahn	0,2		5
Wien Hütteldorf – Arbeitsort	13	U-Bahn	38
Wartezeit bis Arbeitsbeginn			10

Gesamt	136,5		123
---------------	--------------	--	------------

Im Jahr 2013 berücksichtigte der Arbeitgeber der beschwerdeführenden Partei die kleine Pendlerpauschale im Rahmen der laufenden Lohnverrechnung.

Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen betreffend die Fahrt zwischen dem Wohn- und dem Arbeitsort der beschwerdeführenden Partei im Individualverkehr basieren auf dem vorgelegten Ausdruck der Abfrage der Abgabenbehörde vom 21. November 2019 beim Routenplandienst des Internetdienstes Google Maps hinsichtlich dieser Strecke.

Die Feststellungen in Bezug auf die Fahrt zwischen dem Wohn- und dem Arbeitsort der beschwerdeführenden Partei im öffentlichen Verkehr wurden anhand der vorgelegten Ausdrücke von Abfragen der Abgabenbehörde vom 21. November 2019 beim Routenplandienst des Internetdienstes Google Maps hinsichtlich der Strecke Wohnort – Bahnhof Amstetten, bei der Fahrgastinformation der Wiener Linien hinsichtlich der Strecke Wien Hütteldorf – Arbeitsort, des von der beschwerdeführenden Partei am 23. September 1989 ausgefüllten Formulars L34, des von der beschwerdeführenden Partei am 18. September 2014 unterfertigten Formulars L34 EDV sowie der Berechnung der Abgabenbehörde betreffend die Fahrzeit getroffen.

Den in der Vorhaltsbeantwortung vorgetragenen Einwendungen der beschwerdeführenden Partei betreffend fehlende Wartezeiten während der einzelnen Fahrten, fehlender Wartezeit nach Eintreffen am Dienstort bis Dienstbeginn, fehlender witterungsbedingter Zeitreserven und fehlender Zeit für die Parkplatzsuche beim Bahnhof in der Fahrzeitberechnung der Abgabenbehörde wurden durch das Bundesfinanzgericht teilweise bei der Ermittlung der Fahrzeit wie folgt Rechnung getragen.

Mangels konkreter Vorbringen wurde durch das Bundesfinanzgericht bei der Ermittlung der Gesamtfahrzeit im öffentlichen Verkehr anhand der allgemeinen Lebenserfahrung im Schätzungsweg zum einen die Fahrzeit hinsichtlich der Strecke Wohnort – Amstetten Park & Ride Anlage um 4 Minuten für die Parkplatzsuche erhöht. Die sich durch diese Erhöhung ergebende Fahrzeit von 15 Minuten sowie die ebenso im Schätzungswege angesetzten 5 Minuten an Wartezeit am Bahnhof Amstetten decken sich sodann mit der Zeitangabe der beschwerdeführenden Partei im Schreiben vom 12. September 2019, wonach sie zwischen 05.35 – 05.40 Uhr das Haus verlasse, um rechtzeitig kurz nach 06.00 Uhr den Zug in Amstetten zu erreichen.

Zum anderen wurden 10 Minuten an Wartezeit zwischen Eintreffen am Dienstort und Dienstbeginn berücksichtigt.

Von einer Erhöhung der Fahrtzeit hinsichtlich der Strecke Wohnort – Bahnhof Amstetten aufgrund von Witterungsverhältnissen, wie es die beschwerdeführende Partei mehrfach im Beschwerdeverfahren moniert hat, wurde vom Bundesfinanzgericht hingegen abgesehen, da Hand in Hand mit solch einer Erhöhung ebenso eine Erhöhung der Fahrtzeit hinsichtlich der Strecke Wohnort – Arbeitsort im Individualverkehr einhergehen müsste. Eine Auswirkung auf die Differenz zwischen der Gesamtfahrtzeit im Individualverkehr und der Gesamtfahrtzeit im öffentlichen Verkehr kann sich aufgrund dieses Umstandes folglich nicht bzw. nur in einem unwesentlichen Ausmaß ergeben.

Ebenso wurde mangels konkreten Vorbringens von einer Berücksichtigung von Wartezeiten während der einzelnen Fahrten abgesehen.

Rechtliche Beurteilung

Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 in der Fassung BGBl. I 53/2013 lautet auszugsweise:

„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 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.

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.

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.“

Nach § 5 Abs. 1 der 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), BGBl. II 276/2013, ist diese Verordnung vorbehaltlich des Abs. 2 anzuwenden, wenn

1. die Einkommensteuer veranlagt wird, erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2014,
2. die Einkommensteuer (Lohnsteuer) durch Abzug eingehoben oder durch Veranlagung festgesetzt wird, für Lohnzahlungszeiträume, die nach dem 31. Dezember 2013 enden.

Da im vorliegenden Fall die Veranlagung des Kalenderjahres 2013 den Gegenstand des Verfahrens bildet und gem. § 5 Abs. 1 der Pendlerverordnung ebenjene erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2014 anzuwenden ist, findet die Pendlerverordnung im gegenständlichen Fall keine Anwendung. Folglich musste dem Beschwerdevorbringen samt Verweis auf die Ergebnisse des Pendlerrechners, wonach der beschwerdeführenden Partei die große Pendlerpauschale zustehe, der Erfolg versagt bleiben.

Zur Zumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels durch die beschwerdeführende Partei gilt es sodann auszuführen, dass dem Gesetz eine nähere ausdrückliche Bestimmung, was unter dem Begriff der „Zumutbarkeit“ im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 zu verstehen ist, nicht zu entnehmen ist.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs ergibt sich aus § 16 Abs. 1 Z 6 lit. a und b EStG 1988 allerdings, dass der Gesetzgeber des EStG 1988 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 Pauschalbeträge nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 Kosten des Individualverkehrs geltend gemacht werden (VwGH vom 24.06.2008, 2006/15/0001; vom 24.04.2014, 2012/15/0149).

Der Begriff der Unzumutbarkeit bezieht sich hingegen nicht auf das Pendeln an sich, sondern, ob einer pendelnden Person ein in der Benützung von Massenbeförderungsmitteln statt einer Teilnahme am Individualverkehr gelegener Verzicht auf eine Verkürzung der Fahrzeit zugemutet werden kann. Dies ist anhand eines Vergleichs zwischen den Fahrzeiten im öffentlichen Verkehr und im Individualverkehr zu beurteilen. Beträgt die Fahrzeit mit den Massenbeförderungsmitteln mehr als das Dreifache der Fahrzeit mit dem eigenen Kfz, dann

liegt nach der Intention des Gesetzgebers jedenfalls eine Unzumutbarkeit vor (VwGH vom 24.06.2008, 2006/15/0001; vom 24.04.2014, 2012/15/0149). Erreicht die Fahrzeit im öffentlichen Verkehr jedoch nicht einmal das Zweifache der Fahrzeit im Individualverkehr, dann liegt keine Unzumutbarkeit vor (BFG vom 27.05.2022, RV/7101473/2013; vom 19.07.2017, RV/7103228/2017; vom 20.08.2014, RV/2100554/2011). Die Annahme eines Vorliegens einer absoluten Unzumutbarkeit der Benützung von Massenbeförderungsmittel ab Erreichen einer gewissen Fahrzeit, wie es früher Spruchpraxis der Abgabenbehörde war, findet indes keine Deckung im Gesetz (VwGH vom 24.04.2014, 2012/15/0149).

In Anbetracht der obig zitierten Judikatur war im Fall der beschwerdeführenden Partei die Zumutbarkeit bzw. die Unzumutbarkeit der Benützung von Massenbeförderungsmittel im Jahr 2013 anhand eines Vergleichs zwischen ihrer Fahrzeit im Individualverkehr und ihrer Fahrzeit im öffentlichen Verkehr zu beurteilen. Diesbezüglich kann dem festgestellten Sachverhalt entnommen werden, dass die Fahrzeit der beschwerdeführenden Partei im Individualverkehr 88 Minuten betrug, während die Fahrzeit der beschwerdeführenden Partei im öffentlichen Verkehr 123 Minuten betrug. Die Fahrzeit im öffentlichen Verkehr betrug somit lediglich das 1,4-fache der Fahrzeit im Individualverkehr. Der beschwerdeführenden Partei war folglich die Verwendung von Massenbeförderungsmittel zur Bestreitung der Strecke Wohnort - Arbeitsort zumutbar und kommt sie daher nicht in den Genuss der großen Pendlerpauschale.

Diese Beurteilung würde aber auch für den Fall, dass man dem Vorbringen der beschwerdeführenden Partei, es liege eine Fahrzeit von mehr als 2,5 Stunden (150 Minuten) vor, folgen und ihre Fahrzeit im öffentlichen Verkehr mit 150 Minuten ansetzen würde, keine Änderung erfahren. Dies ergibt sich zum einen aus der bereits zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs, wonach das Gesetz keine Grundlage für das Vorliegen einer absoluten Unzumutbarkeit ab Erreichen einer bestimmten Fahrzeit bietet. Zum anderen erreicht selbst eine Fahrzeit im öffentlichen Verkehr von 150 Minuten nicht einmal das Zweifache der Fahrzeit im Individualverkehr (176 Minuten), geschweige denn das Dreifache der Fahrzeit im Individualverkehr (264 Minuten). Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

Zu Spruchpunkt II. (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 für den vorliegenden Fall entscheidungswesentlichen Rechtsfragen wurden durch den Verwaltungsgerichtshof, wie sich anhand der zitierten Erkenntnissen zeigt, einheitlich gelöst

und wiew das Bundesfinanzgericht im vorliegenden Erkenntnis von dieser Rechtsprechung nicht ab. Infolgedessen ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig.

Salzburg, am 28. Februar 2023