

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 23. Februar 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart vom 22. Februar 2018 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2017 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Zur Beschwerdeführerin:

Die Beschwerdeführerin Fr. ***Bf1*** (in der Folge als Bf bezeichnet) ist eine Pendlerin, die im verfahrensgegenständlichen Zeitraum täglich von Sopron nach Wien in die Rathausstraße zur Arbeitsstätte pendelt.

2. Verfahren vor der belangten Behörde:

Am 22. Februar 2018 erließ das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart, nunmehr Finanzamt Österreich (in der Folge als belangte Behörde bezeichnet) den Einkommensteuerbescheid 2017 als Ergebnis der Arbeitnehmerveranlagung. Darin wurde ein Pendlerpauschale in Höhe von 2.016, 00 € berücksichtigt.

In der Bescheidbegründung war das Finanzamt der Ansicht, dass die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel von der Wohnung der Bf in Sopron zum Dienstgeber in Wien möglich sei und das zustehende Pendlerpauschale daher 2.016, 00 € betrage.

Die belangte Behörde errechnete anhand der Fahrplanauskunft eine Fahrtzeit von 113 Minuten für die Hinfahrt vom Wohnsitz der Bf bis zur Arbeitsstätte in der Rathausstraße 19 in Wien. Sie startete mit einem Weg von 5 Minuten von der Wohnung der Bf bis zum Bahnhof mit dem Auto.

Für die Rückfahrt kam die belangte Behörde auf eine Fahrtzeit von 106 Minuten bei Verwendung des laut Fahrplanauskunft errechneten Zuges um 17 h 32.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die Beschwerde der Bf vom 23. Februar 2018, die über Finanz.Online eingebracht wurde und gab dort als Werbungskosten das große Pendlerpauschale in Höhe von 3.672 € sowie als Pendlereuro 152 € und als Fortbildungs- Ausbildungs- und Umschulungskosten 363 € an.

Desweiteren gab die Bf an, als Controllerin zu arbeiten und im gesamten Jahr 2017 keinen Wohnsitz in Österreich gehabt zu haben und beantragte als unbeschränkt Steuerpflichtige in Österreich behandelt zu werden.

Begründet wurde die Beschwerde damit, dass der Arbeitsplatz mit öffentlichen Verkehrsmitteln nur über 120 Minuten erreichbar und deshalb gemäß § 16 EStG Abs. 1 Z 4 d der Weg zum Arbeitsplatz unzumutbar sei, deshalb ersuchte die Bf um Gewährung der Pendlerpauschale in Höhe von 3.672 € und Nachzahlung des fehlenden Betrages. Die detaillierte Begründung bzw. Wegbeschreibung übersandte Sie im Anhang.

Sie gab Arbeitszeiten von 8 h 30 bis 17.00 h an.

Sie gab einen Arbeitsweg bei der Hinfahrt von 142 Minuten an und startete mit einem Fußweg von 14 Minuten von ihrer Wohnung bis zum Bahnhof Sopron und dort einen Zug um 6 h 23, der um 7 h 35 in Wien sei.

Für den Heimweg gab sie eine Wegzeit von 134 Minuten an.

Am 28. Februar 2018 erließ die belangte Behörde die abweisende Beschwerdeentscheidung.

Nach allgemeinen Ausführungen zu Werbungskosten und dass der Verkehrsabsatzbetrag grundsätzlich, unabhängig von den tatsächlichen Kosten, die Fahrtkosten des Arbeitsweges abdecke, führte die belangte Behörde zum Pendlerpauschale aus, dass es nur dann zustehe, wenn

- entweder der Arbeitsweg eine Entfernung von mindestens 20 Kilometer umfasse

(„kleines Pendlerpauschale“) oder

- die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumindest hinsichtlich des halben

Arbeitsweges nicht möglich oder nicht zumutbar sei und der Arbeitsweg mindestens

2 Kilometer betrage („großes Pendlerpauschale“).

Die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels gelte als nicht zumutbar, wenn folgende Wegzeiten überschritten würden:

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

Übersteige die Zeitdauer 60 Minuten, nicht aber 120 Minuten, sei auf die entfernungsabhängige Höchstdauer abzustellen, die 60 Minuten zuzüglich einer Minute pro Kilometer der Entfernung betrage, jedoch maximal 120 Minuten. Angefangene Kilometer seien dabei auf volle Kilometer aufzurunden. Übersteige die kürzeste mögliche Zeitdauer die entfernungsabhängige Höchstdauer, sei die Benützung eines Massenbeförderungsmittels unzumutbar.

Die Wegzeit umfasse 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. Stünden verschiedene öffentliche Verkehrsmittel zur Verfügung, sei bei Ermittlung der Wegzeit immer von der Benutzung des schnellsten öffentlichen Verkehrsmittels (zB Schnellzug statt Regionalzug, Eilzug statt Autobus) auszugehen.

Darüber hinaus sei eine optimale Kombination zwischen Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel (zB "Park and Ride") zu unterstellen. Dies gelte auch, wenn dadurch die Fahrtstrecke länger werde.

Wenn an mehr als der Hälfte der Arbeitstage im jeweiligen Kalendermonat die Benutzung eines öffentlichen Verkehrsmittels unzumutbar sei, so bestünde Anspruch auf das „große Pendlerpauschale“.

Aufgrund der angeführten Bestimmungen sei es der Bf zumutbar, mit dem Auto, zum Bahnhof Sopron (weniger als die halbe Strecke) zu fahren (Zeitdauer laut amtlichen Ermittlungen 5 Minuten) und von dort aus die öffentlichen Verkehrsmittel zu benutzen.

Laut Fahrplanauskunft verkehrten die öffentlichen Verkehrsmittel so, dass der Bf unter Berücksichtigung ihrer Arbeitszeiten und der Gehwege überwiegend im Kalendermonat die Benutzung der öffentlichen Verkehrsmittel zumutbar sei (Zeitdauer für die einfache Wegstrecke mit dem Massenbeförderungsmittel betrage mehr als 60 Minuten, nicht aber 120 Minuten und die entfernungsabhängige Höchstdauer von 120 Minuten werde nicht überstiegen).

Zeitdauer Hinfahrt: 113 Minuten

Zeitdauer Rückfahrt: 106 Minuten

entfernungsabhängige Höchstdauer (60 Minuten + 71 Minuten bei 71 Kilometer) höchstens: 120 Minuten

Daher wäre das Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit c EStG 1988 idF ab 1.1.2013 (bei mehr als 60 km EUR 2.016,- jährlich) zu berücksichtigen gewesen.

Dagegen brachte die Bf Vorlageantrag am 28. März 2018 ein und begründete diesen damit, dass die belangte Behörde in ihrer Beschwerdeentscheidung die Wegbeschreibung mit unrealistischen Angaben berechnet hätte. Die Bf ersuchte um Berücksichtigung ihrer Berechnung, die sie im Anhang übermittelte.

Darin gab sie nunmehr eine Gesamtzeit für den Hinweg von 120 Minuten an, wobei sie nicht mehr mit einem Fußweg zum Bahnhof startete, wie bei der Beschwerde, sondern mit einer Autofahrt von 7 Minuten. Sie führte aus, dass der Weg von der Wohnungstür bis zum Auto 2 Minuten dauere, weil kein Privatparkplatz vorhanden sei und ich sie nur auf dem öffentlichen Parkplatze parken könne, dann brauche sie 5 Minuten zum Bahnhof Parkplatz, 4 Minuten vom Parkplatz zum Bahnsteig 7, zzgl 2 Minuten Wartezeit bei 250m Entfernung, der Zug fahre 74 Minuten, 7 Minuten Gehweg zur U-Bahn und schließlich 25 Minuten öffentlich zum Arbeitsplatz.

Für den Heimweg gab sie eine Berechnung von 131 Minuten an und führte im Text des Vorlageantrages aus, dass der Heimweg 130 Minuten dauere, weil sie nur den Zug um 18 h von Meidling erreichen könne. Die Bf ersuchte um nochmalige Durchsicht ihrer Berechnung und Berichtigung des Steuerausgleiches auf das große Pendlerpauschale von 3.672 €.

3. Verfahren vor dem UFS bzw. Bundesfinanzgericht:

Am 15. Juni 2018 legte die belangte Behörde den Akt dem Bundesfinanzgericht vor mit dem Antrag auf Abweisung der Beschwerde.

Das Bundesfinanzgericht übermittelte der Bf am 30. März 2023 einen Beschluss und hielt ihr darin die Zeit-Berechnung ihrer Fahrtzeit der belangten Behörde vor. Insbesondere wurde die Bf gefragt, warum sie nicht den von der belangten Behörde genannten kürzeren Zug um 6 h 47 von Sopron nahm und warum sie, wie sie das in ihrem Vorlageantrag ausgeführt hat, bei der Heimfahrt nicht den Zug um 17 h 32 erreichen könne – wodurch sich in Summe jeweils kürzere Gesamtfahrzeiten ergeben würden.

Desweiteren wurde die Bf gefragt, ob sie beim Hinweg zu Fuß gehe oder mit dem Auto fahre, weil sie diesbezüglich unterschiedliche Angaben machte.

Darüberhinaus wurde die Bf ersucht, bekanntzugeben, ob ihr Dienstverhältnis als Controllerin auf Gleitzeit beruhe oder fixe Arbeitszeiten umfasse und ersucht, ihren Dienstvertrag in Kopie vorzulegen.

Es wurde ihr neben der Beantwortung der Fragen auch generell die Möglichkeit einer Stellungnahme bzw. Ergänzung geboten im Rahmen einer Frist von vier Wochen ab Zustellung des Beschlusses.

Der Beschluss des Bundesfinanzgerichts kam unbeantwortet am 16. Mai im Bundesfinanzgericht an mit einem Vermerk der ungarischen Post in englischer und ungarischer Sprache, dass er nicht abgeholt worden sei.

Die Zustelladresse war die richtige, da auf dem Postvermerk die Zustelladresse weder als unbekannt noch unzureichend angekreuzt bzw. vermerkt war.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf war im verfahrensgegenständlichen Zeitraum Pendlerin, die im von Sopron nach Wien in die Rathausstraße zur Arbeitsstätte pendelte.

Am 22. Februar 2018 erließ die belangte Behörde den Einkommensteuerbescheid 2017 als Ergebnis der Arbeitnehmerveranlagung, in dem ein Pendlerpauschale in Höhe von 2.016, 00 € berücksichtigt wurde, weil die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel von der Wohnung der Bf in Sopron zum Dienstgeber in Wien möglich sei.

Die belangte Behörde errechnete anhand der Fahrplanauskunft eine Fahrtzeit von 113 Minuten für die Hinfahrt vom Wohnsitz der Bf bis zur Arbeitsstätte in der Rathausstraße 19 in Wien. Sie startete mit einem Weg von 5 Minuten von der Wohnung der Bf bis zum Bahnhof mit dem Auto.

Für die Rückfahrt kam die belangte Behörde auf eine Fahrtzeit von 106 Minuten bei Verwendung des laut Fahrplanauskunft errechneten Zuges um 17 h 32.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die Beschwerde der Bf vom 23. Februar 2018, die über FinanzOnline eingebracht wurde und gab dort als Werbungskosten das große Pendlerpauschale in Höhe von 3.672 € sowie als Pendlereuro 152 € und als Fortbildungs- Ausbildungs- und Umschulungskosten 363 € an.

Die Bf war zum verfahrensgegenständlichen Zeitraum Controllerin und hatte im gesamten Jahr 2017 keinen Wohnsitz in Österreich.

Sie gab Arbeitszeiten von 8 h 30 bis 17 00 h an.

Sie begründete die Beschwerde damit, dass der Arbeitsplatz mit öffentlichen Verkehrsmitteln nur über 120 Minuten erreichbar und deshalb gemäß § 16 EStG Abs. 1 Z 4 d der Weg zum Arbeitsplatz unzumutbar sei, deshalb ersuchte die Bf um Gewährung der Pendlerpauschale in Höhe von 3.672 € und Nachzahlung des fehlenden Betrages. Die detaillierte Begründung bzw. Wegbeschreibung übersandte Sie im Anhang.

Sie gab einen Arbeitsweg bei der Hinfahrt von 142 Minuten an und startete mit einem Fußweg von 14 Minuten von ihrer Wohnung bis zum Bahnhof Sopron und dort einen Zug um 6 h 23, der um 7 h 35 in Wien sei.

Für den Heimweg gab sie eine Wegzeit von 134 Minuten an.

Am 28. Februar 2018 erließ die belangte Behörde die abweisende Beschwerdevorentscheidung, weil es nach den Ermittlungen der belangten Behörde hinsichtlich einer Fahrzeit unter 120 Minuten –

Zeitdauer Hinfahrt: 113 Minuten

Zeitdauer Rückfahrt: 106 Minuten –

sowohl bei der Hin- als auch bei der Rückfahrt zumutbar sei, mit dem Auto, zum Bahnhof Sopron (weniger als die halbe Strecke) zu fahren (Zeitdauer laut amtlichen Ermittlungen 5 Minuten) und von dort aus die öffentlichen Verkehrsmittel zu benutzen.

Dagegen brachte die Bf Vorlageantrag am 28. März 2018 ein und begründete diesen damit, dass die belangte Behörde in ihrer Beschwerdeentscheidung die Wegbeschreibung mit unrealistischen Angaben berechnet hätte. Die Bf ersuchte um Berücksichtigung ihrer Berechnung, die sie im Anhang übermittelte.

Darin gab sie eine Gesamtzeit für den Hinweg von 120 Minuten an, wobei sie nicht mehr mit einem Fußweg zum Bahnhof startete, wie bei der Beschwerde, sondern mit einer Autofahrt von 7 Minuten. Sie führte aus, dass der Weg von der Wohnungstür bis zum Auto 2 Minuten dauere, weil kein Privatparkplatz vorhanden sei und ich sie nur auf dem öffentlichen Parkplatze parken könne, dann brauche sie 5 Minuten zum Bahnhof Parkplatz, 4 Minuten vom Parkplatz zum Bahnsteig 7, zzgl 2 Minuten Wartezeit bei 250 m Entfernung, der Zug fahre 74 Minuten, 7 Minuten Gehweg zur U-Bahn und schließlich 25 Minuten öffentlich zum Arbeitsplatz.

Für den Heimweg gab sie eine Berechnung von 131 Minuten an und führte im Text des Vorlageantrages aus, dass der Heimweg 130 Minuten dauere, weil sie nur den Zug um 18 h von Meidling erreichen könne. Die Bf ersuchte um nochmalige Durchsicht ihrer Berechnung und Berichtigung des Steuerausgleiches auf das große Pendlerpauschale von 3.672 €.

Am 15. Juni 2018 legte die belangte Behörde den Akt dem Bundesfinanzgericht vor mit dem Antrag auf Abweisung der Beschwerde.

Das Bundesfinanzgericht übermittelte der Bf am 30. März 2023 einen Beschluss und hielt ihr darin die Zeit-Berechnung ihrer Fahrtzeit der belangten Behörde vor. Insbesondere wurde die Bf gefragt, warum sie nicht den von der belangten Behörde genannten kürzeren Zug um 6 h 47 von Sopron nahm und warum sie bei der Heimfahrt nicht den Zug um 17 h 32 erreichen könne, wie sie das in ihrem Vorlageantrag ausgeführt hat.

Desweiteren wurde die Bf gefragt, ob sie beim Hinweg zu Fuß gehe oder mit dem Auto fahre, weil sie diesbezüglich unterschiedliche Angaben machte.

Darüberhinaus wurde die Bf ersucht, bekanntzugeben, ob ihr Dienstverhältnis auf Gleitzeit beruhe oder fixe Arbeitszeiten umfasse und ersucht, ihren Dienstvertrag in Kopie vorzulegen.

Es wurde ihr neben der Beantwortung der Fragen auch generell die Möglichkeit einer Stellungnahme bzw. Ergänzung geboten im Rahmen einer Frist von vier Wochen ab Zustellung des Beschlusses.

Der Beschluss des Bundesfinanzgerichts kam unbeantwortet am 16. Mai zurück mit dem Vermerk der ungarischen Post in englischer und ungarischer Sprache, dass er nicht abgeholt worden sei, wobei die Zustelladresse richtig war.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ist auf Grund des vorgelegten elektronischen Aktes durch die belangte Behörde als erwiesen anzusehen.

Der Verfahrensgang vor dem Finanzamt sowie dem Bundesfinanzgericht ist durch die Bescheide bzw. Beschwerdevereinscheidung und Vorlageantrag und schließlich Vorlage vor dem Bundesfinanzgericht evident.

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen sind allesamt aktenkundig bzw ergeben sich aus den nicht der Aktenlage widersprechenden und auch weder von der belangten Behörde noch der Beschwerdeführerin widerlegten Ausführungen.

Hinsichtlich der Frage der Dienstzeiten der Bf, insbesondere ob die Bf für ihre Tätigkeit als Controllerin, die sie selbst angab, laut ihrem Dienstvertrag Gleitzeit in Anspruch nahm, ist bei einer derartigen Tätigkeit davon auszugehen.

Gleitzeitvereinbarungen bzw. flexible Arbeitszeiten sind bei derartigen Berufssparten üblich und es ist daher davon auszugehen, dass das auch im gegenständlichen Fall vorliegt.

Trotzdem wollte das Bundesfinanzgericht der Bf im Rahmen eines diesbezüglichen Beschlusses vom 30. März 2023 innerhalb einer vierwöchigen Frist ab Zustellung die Möglichkeit geben, diese Annahme zu entkräften und gab ihr im Rahmen des Parteiengenhörs die Möglichkeit, ihr Vorbringen zu untermauern und mit einer weiteren Stellungnahme zu begründen.

Desweiteren hat das Bundesfinanzgericht in dem Beschluss um Vorlage ihres Dienstvertrages bzw. unter Vorhalt des Fahrplanes um Beantwortung von Fragen, warum die Bf nicht die von der belangten Behörde vorgeschlagene schnellere Verbindung benutzte, ersucht.

Davon hat die Bf keinen Gebrauch gemacht bzw. keine Frage beantwortet, weil der Beschluss als nicht abgeholt („unclaimed/nem kereste“) am 16. Mai 2023 wieder ins Bundesfinanzgericht zurückkam. In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass die Zustelladresse richtig war, da aus dem Postvermerk zweifelsfrei hervorging, dass die Bf an der Zustelladresse weder unbekannt noch die Zustelladresse unvollständig war.

Daher kann festgestellt werden, dass der Beschluss ordnungsgemäß zugestellt wurde und die Bf ihn nicht behoben hat.

Bei einer wochenlangen Hinterlegungszeit außerhalb der Urlaubszeit könnte das auch ein Indiz sein, dass die Bf nicht durchgängig an dieser Adresse wohnhaft ist.

Im Ergebnis ist daher von der für derartige Berufssparten üblichen flexiblen Arbeitszeit in Form von Gleitzeit im gegenständlichen Fall auszugehen bzw. dass die kürzeren Verbindungen, die die belangte Behörde angegeben hat, grundsätzlich möglich sind und eine kürzere Fahrzeit als 120 Minuten bedeuten, zumal es sich nur um wenige Minuten Unterschied handelt.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

3.1.1. Rechtsgrundlagen

1. Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 idF BGBl I Nr. 105/2014 sind Werbungskosten Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen gilt:

§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 lit. a besagt, dass diese Ausgaben durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 Z 1) abgegolten sind.

Nach Maßgabe des § 16 Abs. 1 Z 6 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.

....

Gemäß lit. 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 mehr als 40 km bis 60 km 2.568,00 Euro jährlich

bei mehr als 60 km 3.672,00 Euro jährlich.

Nach lit. e ist Voraussetzung für die Berücksichtigung des Pendlerpauschales, dass der Arbeitnehmer an mindestens elf Tagen im Kalendermonat von der Wohnung zur

Arbeitsstätte fährt.

....

Und gemäß lit.j wird der Bundesminister für Finanzen ermächtigt, Kriterien zur Festlegung der Entfernung und der Zumutbarkeit der Benützung eines Massenverkehrsmittels mit Verordnung festzulegen.

Gemäß § 33 Abs. 5 Z 4 EStG 1988 stehen bei Einkünften aus einem bestehenden Dienstverhältnis als Absetzbetrag ein Pendlereuro in Höhe von jährlich zwei Euro pro Kilometer der einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, wenn der Arbeitnehmer Anspruch auf ein Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 hat. Für die Berücksichtigung des Pendlereuros gelten die Bestimmungen des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b und lit. e bis j entsprechend.

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), BGBl II Nr. 276/2013 in der ab 1. Jänner 2014 geltenden Fassung BGBl II Nr. 154/2014 lautet auszugsweise wie folgt:

"Aufgrund 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 Abs. 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.

....

(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. 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.

Pendlerrechner

§ 3 Abs. 1: Für die Ermittlung der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bzw. 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 Bundesminister 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 verschieden 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 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 Lohnsteuertarifes, 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. ...

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO haben die Abgabenbehörde und das Bundesfinanzgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

3.1.2. Rechtliche Würdigung

3.1.2.1. Pendlerrechner unanwendbar

Um die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu ermitteln und um zu beurteilen, ob die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar oder nicht zumutbar ist, ist innerhalb Österreichs der vom Bundesministerium für Finanzen (BMF) ins Internet gestellte Pendlerrechner zu verwenden. Das ausgedruckte Ergebnis des Pendlerrechners gilt als amtlicher Vordruck iSd § 16 Abs. 1 Z 6 lit g EStG 1988 idgF.

Das ausgedruckte Ergebnis des Pendlerrechners ist grundsätzlich verpflichtend als Entscheidungsgrundlage zu verwenden. Da das ausgedruckte Ergebnis des

Pendlerrechner nur dann gesetzeskonform ist, wenn die den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Daten eingegeben werden, sind die in den Pendlerrechner eingegebenen Daten nach dem Ergebnis eines Beweisverfahrens darauf hin zu beurteilen, ob als erwiesen oder nicht erwiesen anzunehmen ist, dass sie den tatsächlichen Verhältnissen entsprechend und damit inhaltlich richtig eingegeben worden sind (§ 166 BAO idgF, § 167 Abs. 2 BAO idgF).

Diese Beurteilung war im gegenständlichen Fall nicht möglich, weil der Pendlerrechner gemäß § Abs. 7 Pendlerverordnung (siehe oben Rechtsgrundlagen) nur für inländische Wohnsitze anzuwenden ist und die Bf ihren Wohnsitz in Ungarn hat.

3.1.2.2. Hin- und Rückweg im gegenständlichen Fall

Die Bf gibt bei der Hinfahrt zuerst im Rahmen ihrer Beschwerde eine Fahrzeit von über 142 Min für den Hinweg an, ändert das dann aber in ihrem weiteren Vorbringen im Vorlageantrag selbst auf 120 Minuten.

Nicht nachvollziehbar ist, dass sie einen Zug mit einer Fahrtzeit von 74 Min gewählt hat, obwohl laut Fahrplanauskunft um diese Zeit ein Zug mit einer Fahrtzeit von 68 Minuten zur Verfügung stünde, wie die belangte Behörde schon richtig ausgeführt hat.

An dieser Stelle ist festzuhalten, dass gemäß § 2 Abs. 2 Z 1 der Pendlerverordnung das schnellste zur Verfügung stehende Massenbeförderungsmittel zur Berechnung der Fahrtzeit heranzuziehen ist (so auch BFG vom 28.11.2022, RV/5100269/2022).

Auch die Ausführungen der Bf betreffend den Hinweg vom Wohnort zum Verkehrsmittel sind widersprüchlich, weil sie einmal eine Autofahrt und einmal einen Fußweg angibt.

Da die diesbezüglichen Fragen durch die nicht erfolgte Abholung des Beschlusses des Bundesfinanzgerichtes unbeantwortet geblieben sind, ist von einer Hinfahrtsmöglichkeit unter 120 Minuten auszugehen.

Betreffend die Rückfahrt gibt die Bf an, dass sie den Zug um 17 h 32 nicht erreichen könne und auf den um 18 h warten müsse, wobei diese Aussage nicht begründet wurde und auch in der Folge die Frage nach dem Grund dafür nicht beantwortet wurde.

Dies vor dem Hintergrund, dass die Google Fahrplanauskunft zB eher großzügig wirkend, ganze 6 Min berechnet für die Gehzeit der Station bis zum Bahnsteig.

Würde die Bf den Zug um 17 h 32 erreichen können, wäre die Fahrtzeit auch für die Rückfahrt unter 120 Minuten und nicht, wie die Bf angibt bei 131 Minuten.

Auch für die Rückfahrt gilt gleichermaßen wie oben für die Hinfahrt ausgeführt § 2 Abs. 2 Z 1 der Pendlerverordnung, demzufolge das schnellste Massenbeförderungsmittel zur Berechnung der Fahrtzeit zu berücksichtigen ist und nicht irgendein Zug, der vielleicht später wegfährt und eine kürzere Fahrtzeit hat.

In diesem Zusammenhang ist auch die Bindung an fixe Dienstzeiten essentiell, von der im gegenständlichen Fall bei einer Tätigkeit als Controllerin den allgemeinen Lebenserfahrungen entsprechend, nicht ausgegangen werden kann. Da die Bf keinen Dienstvertrag vorgelegt hat, der fixe Dienstzeiten umfasst und auch sonst kein diesbezügliches Vorbringen erstattet hat, ist davon auszugehen, dass sie um einen früheren Zug zu erreichen, durchaus einige Minuten früher gehen oder später kommen könne (in diesem Sinn auch die Argumentation des BFG vom 12.2.2018, RV/7103949/2016 sowie BFG vom 16.01.2023, RV/5100269/2022).

3.1.1.3. Rechtliche Konsequenz

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 sind Werbungskosten auch Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen gilt grundsätzlich gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. a EStG 1988, dass diese Ausgaben bei einer einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis 20 km grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 EStG 1988) abgegolten sind. Beträgt die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt, mehr als 20 km und ist die Benützung eines Massenverkehrsmittels zumutbar, dann werden gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988 zusätzlich je nach Distanz bestimmte Pauschbeträge berücksichtigt, das sogenannte "kleine Pendlerpauschale":

Bei einer Fahrtstrecke von:

20 km bis 40 km 696 € jährlich

40 km bis 60 km 1.356 € jährlich

über 60 km 2.016 € jährlich

Ist hingegen dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar, dann werden nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 anstelle der vorstehend angeführten Pauschbeträge je nach Distanz folgende Pauschbeträge berücksichtigt, das sogenannte "große" Pendlerpauschale:

Bei einer einfachen Fahrtstrecke von:

2 km bis 20 km 372 € jährlich

20 km bis 40 km 1.476 € jährlich

40 km bis 60 km 2.568 € jährlich

über 60 km 3.672 € jährlich

Zusätzlich ist zu beachten, dass gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. j EStG 1988 der Bundesminister für Finanzen ermächtigt wurde, die Kriterien zur Festlegung der Entfernung und der Zumutbarkeit der Benützung eines Massenverkehrsmittels mit Verordnung festzulegen.

Von dieser Ermächtigung hat der Gesetzgeber mit der Verordnung über die Kriterien zur Ermittlung des Pendlerpauschales und des Pendlereuros, zur Einrichtung eines Pendlerrechners und zum Vorliegen eines Familienwohnsitzes (Pendlerverordnung BGBl. II 2013/276; in der Folge kurz: VO) Gebrauch gemacht (siehe in Punkt 3.1.1. dargestellt).

In dessen § 2 ist die Zumutbarkeit bzw. Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenverkehrsmittels näher geregelt.

Von den im § 2 Abs. 1 Z 1 VO aufgezählten Fällen kommt für den gegenständlichen Fall nach Lage des Sachverhaltes und der von der Bf und der belangten Behörden gemachten Angaben keiner der Punkte zur Anwendung.

In solchen Fällen, in denen Z 1 nicht zur Anwendung kommt, 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.

Für die Frage der Zumutbarkeit kommt es nicht auf die tatsächliche, sondern allein auf die mögliche und zumutbare Verwendung eines Massenverkehrsmittels an (siehe auch BFG 12.2.2018, RV/7103949/2016).

Gemäß § 2 Abs. 2 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 – davon sind auch Wartezeiten umfasst.

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

Zudem ist die optimale Kombination von Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel zu berücksichtigen, wobei für mehr als die Hälfte der Entfernung ein zur Verfügung stehendes Massenbeförderungsmittel zu berücksichtigen ist.

Ist die Kombination von Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel mit einem Anteil des Individualverkehrsmittels von höchstens 15 Prozent der Entfernung verfügbar, ist diese Kombination vorrangig zu berücksichtigen (§ 2 Abs. 2 Z 2 VO).

Steht sowohl ein Massenbeförderungsmittel als auch eine Kombination von Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel zur Verfügung, liegt eine optimale Kombination nur dann vor, wenn die nach Z 2 ermittelte Zeitdauer gegenüber dem schnellsten Massenbeförderungsmittel zu einer Zeitersparnis von mindestens 15 Minuten führt (§ 2 Abs. 2 Z 3 VO).

Die Bf arbeitet als Controllerin, in diesem Zusammenhang ist den allgemeinen Lebenserfahrungen in dieser Branche zu Folge weniger von Kundenterminen oder anderen Fixzeiten auszugehen. Obwohl bei einer Tätigkeit einer Controllerin grundsätzlich von Gleitzeit ausgegangen werden kann, wurde die Bf von der RichterIn im Beschluss vom 30. März 2023 gefragt, ob sie in Gleitzeit arbeite und ersucht, den Dienstvertrag vorzulegen. Das Bundesfinanzgericht wollte der Bf immerhin die Möglichkeit geben, die Argumente der belangten Behörde zu entkräften und gab ihr im Rahmen des Parteiengehörs auch die Möglichkeit, ihr Vorbringen mit einer weiteren Stellungnahme zu untermauern.

Das Bundesfinanzgericht hat der Bf in dem Beschluss auch den Fahrplan vorgehalten und um Beantwortung von Fragen zum Thema, warum die Bf nicht die von der belangten Behörde vorgeschlagene schnellere Verbindung benutze bzw. erreichen könne, ersucht.

Die Bf von den Beschluss nicht beantwortet und auch keine Stellungnahme abgegeben, der Beschluss kam als nicht abgeholt („unclaimed/nem kereste“) am 16. Mai 2023 wieder ins Bundesfinanzgericht zurück, wobei er an die richtige Zustelladresse ordnungsgemäß zugestellt wurde, was aus dem Postvermerk ohne Zweifel hervorging, weil die Bf an der Zustelladresse weder unbekannt noch die Zustelladresse unvollständig war. Daher ist davon auszugehen, dass der Beschluss ordnungsgemäß zugestellt wurde und die Bf ihn nicht behoben hat.

Das bedeutet, dass das Bundesfinanzgericht davon ausgeht, dass im gegenständlichen Fall Gleitzeit vorliegt, die zwar grundsätzlich kein Freibrief für jederzeitiges Kommen und Gehen für

die Dienstnehmer bedeutet, aber für die von der belangten Behörde genannten kürzeren Verbindungen durchaus eine Option darstellen, zumal es sich nur um wenige Minuten handelt. Bei gleitender Arbeitszeit wird die Berechnung der Wegstrecke nach der optimal möglichen Anpassung von Arbeitsbeginn und Arbeitsende an die Ankunfts- und Abfahrtszeiten der Verkehrsmittel berechnet. Bei flexiblen Arbeitszeitmodellen ist der Ermittlung der Entfernung ein Arbeitsbeginn oder Arbeitsende zu Grunde zu legen, das der Ankunfts- bzw. Abfahrtszeit von Massenbeförderungsmitteln am besten entspricht. Bei dieser optimalen Berechnung der Wegstrecke ist der Bf auch eine allfällige Planung betreffend Abstellort und Rückkehrbahnhof im Rahmen der Gleitzeitgestaltung zumutbar.

Die Möglichkeit der Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel zwischen Wohnort und Arbeitsort hindert aber nicht daran, tatsächlich mit dem eigenen PKW zur Arbeitsstätte zu pendeln.

Diesbezüglich hat die Bf widersprüchliche Angaben gemacht und zunächst einen Fußweg angegeben, nachdem die belangte Behörde einen Fahrtweg mit dem eigenen Kfz von 5 Minuten berechnet hat, dann allerdings selbst einen Fahrtweg von insgesamt 7 Minuten angegeben. Zu diesem Widerspruch wurde die Bf ebenfalls von der zuständigen Richterin im Beschluss gefragt, was auf Grund der Nichtbehebung des Beschlusses ebenfalls unbeantwortet blieb.

Für die Berechnung des Pendlerpauschales genügt dem Gesetzgeber grundsätzlich bereits die Möglichkeit der Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel (BFG 04.12.2017, RV/1100657/2016).

Dabei kommt es für die Frage der Zumutbarkeit nicht auf die tatsächliche, sondern allein auf die mögliche und zumutbare Verwendung eines Massenverkehrsmittels an.

Nur wenn die Verwendung eines solchen nach den gesetzlich geregelten und in der Verordnung näher ausgeführten Kriterien gemessen an der überwiegenden Anzahl der Arbeitstage im Lohnzahlungszeitraum nicht zumutbar ist, steht das große Pendlerpauschale zu.

Da, wie in Punkt 3.1.2.1. ausgeführt, im gegenständlichen Fall mangels inländischem Wohnsitz der Pendlerrechner nicht heranzuziehen ist, könnte nachgewiesen werden, dass die Berechnung des Finanzamts nicht den maßgebenden tatsächlichen Verhältnissen entspricht, was zB bei einer Fahrtstrecke über eine nicht öffentlich zugängliche Privatstraße der Fall wäre.

Durch das teilweise widersprüchliche Vorbringen der Bf konnte aber eine nicht den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Berechnung der Fahrtzeit nicht nachgewiesen werden. Die Berechnung des Finanzamts erscheint vielmehr schlüssig nachvollziehbar.

Die diesbezüglichen Ausführungen der Bf, die das lediglich bestreiten, wobei es ihnen jedoch an der Begründung mangelt, vermögen daher keine Unzumutbarkeit der Verwendung öffentlicher Verkehrsmittel zu begründen.

Die Voraussetzungen für die Gewährung des großen Pendlerpauschales sind daher nicht erfüllt.

Aus den genannten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision gem. Art 133 Abs 4 B-VG iVm § 25a Abs 1 VwGG 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.

Diese Voraussetzungen treffen im Beschwerdefall nicht zu. Die Entscheidung ist im Einklang mit der angesprochenen umfangreichen, ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, sodass keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung aufgeworfen wurde.

Demzufolge ist die Revision nicht zulässig.

Wien, am 30. Mai 2023