

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Walter Aiglsdorfer in der Beschwerdesache Bf, über die Beschwerden vom 31. Oktober 2015 und 30. Dezember 2015 gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 30. Oktober 2015 und 30. November 2015 (St.Nr.: xxxx), betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2013 und 2011 zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.  
Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

## Entscheidungsgründe

Mit **Ersuchen um Ergänzung** vom 19. Oktober 2015 wurde der Beschwerdeführer ersucht, Daten zum beantragten großen Pendlerpauschale nachzureichen (genaue Adressen, Wegstrecke, Arbeitszeiten, ...).

In mehreren **Antwortschreiben** wurden folgende Daten übermittelt (zusammengefasste Darstellung).

Seit April 2011 würde der neue Dienstort in xxx A, Platz 1 sein.

Der Wohnort sei: Straße 31, Ort

Die Entfernung sei mit 79km angegeben worden. Diese Strecke werde beinahe täglich zurückgelegt. Zu den geforderten Zeiten (7:00 -16:30) würde es kein öffentliches Verkehrsmittel geben (zumindest über 2,5 Stunden). Der Arbeitgeber würde Mobilität verlangen.

In weiteren Antwortschreiben wurden die tatsächlichen Dienstzeiten lt. Arbeitsaufzeichnungen übermittelt. Die Arbeitsbeginnzeiten waren tatsächlich meist kurz vor bzw. kurz nach 7:00 Uhr. Die Arbeitsendezeiten bewegten sich meist im Rahmen zwischen 15:00 und 16:30 Uhr.

Der Arbeitgeber bestätigte, dass der Beschwerdeführer einen flexiblen Einsatz ab 7:00 Uhr erwarte und dass es Reisetätigkeiten zu Kunden bzw. zur Zentrale nach Wels geben würde.

Seitens des Finanzamtes wurden weiters folgende **Unterlagen** vorgelegt:

- < Pendlerrechner: Ergebnis kleines Pendlerpauschale (87km)
- < Routenplaner: Straße 31 – Bahnhofstraße xx: mit PKW 7,6km (12 Minuten)
- < Routenplaner Google Maps: Straße 31 – xxx A: mit PKW 78,8km (53 Minuten)
- < ÖBB: C bei Linz Bhf – xx B (17:07 bis 18:09 am 30.6.2016)
- < ÖBB: xx B – C bei Linz (5:27 bis 6:54 am 30.6.2016)

Mit **Einkommensteuerbescheiden** vom 30. November 2015 (Einkommensteuer 2011) und 30. Oktober 2015 (Einkommensteuer 2013) wurden die Einkommensteuern dieser Jahre abweichend von den eingereichten Erklärungen festgesetzt.

Begründend wurde ausgeführt, dass die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels möglich und zumutbar gewesen sei. Aus diesem Grund sei das kleine Pendlerpauschale für die Strecke über 60km zu berücksichtigen gewesen.

- < PP 2011: 2.430,00 €
- < PP 2013: 2.016,00 €

Mit Eingabe vom 30. Dezember 2015 wurde **Beschwerde** gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 eingereicht.

Wie bereits bei den Ergänzungspunkten vom 21. Oktober 2015 erklärt, hätte sich der Arbeitnehmer ab 4/2011 geändert (Anmerkung Richter: gemeint wohl: Arbeitgeber), wobei hier nur mehr die kleine Pendlerpauschale für mehr als 60km angerechnet werde, dagegen werde Einspruch erhoben.

Es werde vom Dienstgeber verlangt, an mehr als 10 Tagen pro Monat um 7h00 am Dienstort zu erscheinen. Zu diesem Zeitpunkt würde noch kein öffentliches Verkehrsmittel verkehren, das bis zum genannten Zeitpunkt den Arbeitsplatz erreichen würde. Daher sei von der Personalabteilung auch geraten worden, das große Pendlerpauschale in Anspruch zu nehmen.

Weiters sei es vom Arbeitgeber erwünscht, flexibel zu sein und eine priv. Nutzung sei unbedingt erforderlich.

< Bestätigung des Arbeitgebers; gezeichnet von der Geschäftsleitung bei der folgende Punkte zu erfüllen seien:

- Flexible Tätigkeit im Einsatz ab 7h00
- jederzeit abrufbar zum Kunden oder zur Zentrale
- unbedingte Nutzung des priv. Fahrzeug

Mit Eingabe vom 31. Oktober 2015 wurde **Beschwerde** gegen den Einkommensteuerbescheid 2013 eingereicht:

Als Consultant für IT werde der Beschwerdeführer als Verantwortlicher der Infrastruktur für die Firma F, am Platz 1 eingesetzt.

Dabei werde auf die Dienstzeiten bzw. Arbeitszeiten des Kunden geachtet, sodass auch die Dienstzeiten dementsprechend geregelt seien.

Mo-Do: 7:00 bis 16:30

Fr: 7:00 bis 12:15

Laut Scotty würde kein Verkehrsmittel verkehren, welches garantieren würde, dass der Beschwerdeführer um 7:00 seinen Dienst antreten könne: Die Fahrzeit sei über 90 Minuten (aktuell 1:41):

D Bahnhof: 05:16 ab

C bei Linz, W Bahnhof: 06:57 an (1:41)

Daher seien die Bedingungen lt. Broschüre für ein großes Pendlerpauschale gegeben. Zusätzlich sei es notwendig, täglich mit dem privaten Auto zur Dienststätte zu pendeln, da laut Verwendung auch Arbeiten für andere Kunden erforderlich sein würden können oder zur Zentrale in Wels; dazu würde kein Dienstauto zur Verfügung stehen.

Mit **Beschwerdevorentscheidungen** vom 15. April 2016 wurden die Bescheide

betreffend Einkommensteuer 2011 und 2013 geändert:

Die Beilagen L1 k (Kinder) seien berücksichtigt worden.

Das Pendlerpauschale sei abgewiesen worden.

Auch wenn die Fahrten Wohnung-Arbeitsstatte mit dem Privat-PKW zurückgelegt hätten werden müssen, würden die allgemeinen Regelungen zum Pendlerpauschale gelten.

In solchen Fällen bewirke der Umstand, dass mit dem Privat-PKW zur Arbeitsstatte gefahren werden müsse, keine automatische Unzumutbarkeit der Benutzung von öffentlichen Verkehrsmitteln.

Dadurch dass die allgemeinen Regelungen anzuwenden seien, sei ein öffentliches Verkehrsmittel möglich und zumutbar, daher hätte nur das kleine Pendlerpauschale anerkannt werden können.

Mit **Vorlageanträgen** vom 12. Mai 2016 (Einkommensteuer 2011) und 15. Mai 2016 (Einkommensteuer 2013) wurde beantragt, die Beschwerden dem Bundesfinanzgericht vorzulegen.

Die Begründungen in der Beschwerdevorentscheidungen würden nicht den eingebrochenen Einwänden entsprechen. Es würde eine Unzumutbarkeit wegen tatsächlicher Unmöglichkeit vorliegen.

Eine Unzumutbarkeit der Benützung von Massenbeförderungsmitteln sei gegeben, wenn zumindest auf dem halben Arbeitsweg ein Massenverkehrsmittel überhaupt nicht oder nicht zur erforderlichen Zeit verkehren würde.

Mit **Vorlagebericht vom 1. Juli 2016** wurde gegenständliche Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Es wurde beantragt, die Beschwerden als unbegründet abzuweisen.

Mit **Schreiben vom 18. April 2017** seitens des nunmehr zuständigen Richters wurden dem Beschwerdeführer die Verbindungen öffentlicher Verkehrsmittel für die Wegstrecke Wohnort – Arbeitsort zur Kenntnisnahme übermittelt.

Diese Daten würden darauf hinweisen, dass die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels durchaus möglich und zumutbar sei.

Im **Antwortschreiben vom 7. Mai 2017** wurde bekanntgegeben, dass die derzeitigen Fahrpläne nicht mit jenen der streitgegenständlichen Jahre übereinstimmen würden. Die Haltestelle W sei nicht an der Position an der sie heute sei. Diese Position sei wesentlich ungünstiger, sodass der Gehweg wesentlich länger gewesen sei.

Dieses Schreiben wurde auch dem Finanzamt zur Kenntnis- und allfälligen Stellungnahme übermittelt.

Im **Antwortschreiben vom 17. Mai 2017** wurden hierauf Fahrplanauskünfte betreffend das Jahr 2011 übermittelt. Darin waren folgende Daten ersichtlich:

- < Abfahrt xx bei B: 5:27
- < Ankunft C bei Linz (A): 6:53
- < Abfahrt D: 5:18
- < Ankunft A Lokalbahn: 6:51

## **ENTSCHEIDUNG**

### **A) Dem Erkenntnis wurde folgender Sachverhalt zugrunde gelegt:**

Der Beschwerdeführer hat überwiegend im Lohnzahlungszeitraum seine Arbeitsstätte tatsächlich aufgesucht.

Wohnadresse: Straße 31, S

Arbeitsadresse: Platz 1, xxx A

Entfernung Wohnung – Arbeitsstätte: ca. 79km (Google Maps); 72km (viamichelin)

Die tatsächlichen Arbeitszeiten hat der Beschwerdeführer mit 7:00 bis 16:30 (Mo-Do) bzw. 7:00 bis 12:15 (Fr) angegeben. Da er an Kunden gebunden ist, sind diese Zeiten überwiegend einzuhalten.

Laut vorgelegten Arbeitszeitaufzeichnungen wurden diese Zeiten auch meist tatsächlich erfüllt.

Die Fahrzeit dieser Strecke mit dem eigenen Fahrzeug (PKW) dauert lt. Routenplaner viamichelin ca. 1 Stunde und 20 Minuten bzw. lt. Google Maps ca. 53 Minuten.

Öffentliche Verkehrsmittel verkehren zu folgenden Zeiten:

- < Bhf xx bei B: ab 5:27
  - < C bei Linz: an 6:56
- Fahrzeit Zug: ca. 1:30
- < C bei Linz: ab 15:03 (16:03)
  - < Bhf xx bei B: an 16:09 (17:09)

Fahrzeit Zug: 1:02

Die Fahrzeit (mit PKW) von der Wohnung zum Bhf xx beträgt lt. Abfrage Routenplaner Google Maps ca. 12 Minuten.

Entfernung Bahnhof C bis Arbeitsstätte ca. 100m (lt. Pendlerrechner). Eine Gehzeit von ca. 2 Minuten ist hier allenfalls realistisch.

**Gesamtwegzeit zur Arbeitsstätte: ca. 1h 50 Minuten** (Berücksichtigung Einparken)

- 12 Minuten (PKW)
- 1h 30 Zug
- 2 Minuten Fuß

**Gesamtwegzeit nach Hause: ca. 1h 20 Minuten** (Berücksichtigung Einparken)

- 2 Minuten Fuß
- 1h 2 Minuten
- 12 Minuten (PKW)

Nach den vom Finanzamt vorgelegten Unterlagen (Fahrplanauskunft) waren diese Verbindungen weitgehend auch bereits im Jahr 2011 gegeben.

**B) Beweiswürdigung:**

Unter Beachtung obiger Ausführungen ist also davon auszugehen, dass der Beschwerdeführer eine Gesamtwegzeit von ca. 1h 50 Minuten zur Arbeit und 1h 20 Minuten zur Wohnung benötigt.

Eine Unmöglichkeit der Benützung öffentlicher Massenverkehrsmittel, wie der Beschwerdeführer angeführt hat, ist also hinsichtlich Reisezeiten keinesfalls gegeben.

Der Beschwerdeführer führt als weiteren Grund der Unmöglichkeit der Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel an, dass sein Arbeitgeber Mobilität verlangen würde.

Eine Prüfung ist also dahingehend vorzunehmen, ob die Benützung öffentlicher Massenverkehrsmittel unzumutbar ist.

**C) Rechtliche Würdigung**

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. a EStG 1988 in der im strittigen Jahr geltenden Fassung sind die Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bei einer einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis 20 km grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5) abgegolten.

Beträgt gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988 die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt, mehr als 20 km und ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, dann werden bei einer Fahrtstrecke von über 60km 2.016 Euro jährlich als Pauschbeträge berücksichtigt.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. z.B. das Erkenntnis vom 24.4.2014, 2010/15/0156) wird eine "Unzumutbarkeit" jedenfalls (auch und vor allem) dann vorliegen, wenn Massenbeförderungsmittel für die Fahrten von der Wohnung zur

Arbeitsstätte entweder gar nicht oder nicht zu den erforderlichen Zeiten zur Verfügung stehen.

Nach dem Erkenntnis des VwGH vom 24.4.2014, 2012/15/0149, handelt der Begriff der Unzumutbarkeit nach § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 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. weiters das hg. Erkenntnis vom 31. Juli 2013, 2009/13/0132). Dies setzt allerdings grundsätzlich einen Vergleich zwischen den Fahrzeiten im öffentlichen Verkehr und im Individualverkehr voraus.

Die Notwendigkeit eines Vergleichs zwischen öffentlichem Verkehr und Individualverkehr bestätigen auch die Gesetzesmaterialien, die der Verwaltungsgerichtshof in seiner Rechtsprechung zur Auslegung des Begriffes der "Zumutbarkeit" iSd lit. c des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG herangezogen hat (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 28. Oktober 2008, 2006/15/0319, und 24. September 2008, 2006/15/0001). Die Erl RV zu § 16 Abs. 1 Z 6 EStG (621 BlgNR XVII. 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 Fahrtzeit 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 benutzt werden, dann ist die für die Zumutbarkeit maßgebliche Fahrtzeit aus der Gesamtfahrzeit (Kfz und Massenbeförderungsmittel) zu errechnen."*

Die Verwendung eines Massenbeförderungsmittels muss "zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar" sein, um das "große" Pendlerpauschale zu vermitteln. Verkehrt auf dem kleineren Teil der Fahrtstrecke kein Massenbeförderungsmittel oder ist dessen Benutzung unzumutbar, zieht dieser Umstand nicht das "große" Pendlerpauschale nach sich, wenn auf dem größeren Teil der Fahrtstrecke zumutbarerweise öffentliche Verkehrsmittel verwendet werden können.

In diesem Zusammenhang ist soweit möglich von einer optimalen Kombination zwischen Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel (z. B. "Park and Ride") auszugehen (vgl. Atzmüller/Lattner in Wiesner/Grabner/Wanke, MSA EStG 12. EL § 16 Anm. 81).

Auch nach der Judikatur des VwGH ist die Möglichkeit der kombinierten Benützung privater und öffentlicher Verkehrsmittel bei der Prüfung der Zumutbarkeit der Verwendung von Massenverkehrsmitteln mit einzubeziehen (vgl. VwGH 28. 10. 2008, 2006/15/0319).

Im gegenständlichen Fall ist daher das Finanzamt im Recht, wenn es davon ausgeht, dass der Beschwerdeführer mit seinem PKW von seiner Wohnung zum Bahnhof und von dort weiter mit Massenbeförderungsmitteln fahren könnte ("Park and Ride").

Nach den Abfragen der Verkehrszeiten von Massenverkehrsmitteln, wäre also die Nutzung grundsätzlich möglich (siehe oben angeführte Fahrzeiten).

Fraglich - und Gegenstand zahlreicher Verfahren vor dem UFS - ist, wann die Verwendung eines Massenbeförderungsmittels unzumutbar ist.

Die Fahrt des Beschwerdeführers mit dem Pkw von der Wohnung zur Arbeitsstätte bzw. zurück dauert nach dem Routenplaner „google maps“ jeweils 53 Minuten.

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 (z.B. Schnellzug statt Personenzug, Eilzug statt Autobus) auszugehen. Darüber hinaus ist eine optimale Kombination zwischen Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel (z.B. "Park and Ride") zu unterstellen. Dies gilt auch, wenn dadurch die Fahrtstrecke länger wird (vgl. Quantschnigg/ Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 16 Rz 53; sowie z.B. die Erkenntnisse des VwGH 24.9.2008, 2006/15/0001, und VwGH 28.10.2008, 2006/15/0319).

Wie oben bereits ausführlich dargestellt wurde, beträgt die Gesamtwegzeit zur Arbeitsstätte ca. 1h 50min (auch 2011) - keinesfalls also länger als die dreifache Fahrzeit als mit dem PKW.

Auch wenn im Jahr 2011 die Haltestelle am Arbeitsort etwas „ungünstiger“ als in späteren Jahren gewesen war, so war es dennoch grundsätzlich möglich die Arbeitsstelle innerhalb oben genannte Zeiten zu erreichen.

Anzuführen ist weiters, dass das Benötigen des privaten PKW während der Arbeitszeit die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel auf den Wegen zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nicht im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 unzumutbar macht (vgl. BFG 2.1.2015, RV/7103709/2014; BFG 21.10.20014, RV/1100516/2013).

#### **D) Revision:**

*Gemäß § 25a VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist.*

*Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.*

Nachdem die Beschwerde insoweit keine für die Entscheidung maßgeblichen ungeklärten Rechtsfragen aufwirft, denen im Sinne der zitierten Bestimmungen grundsätzliche Bedeutung zukäme, und Gesichtspunkte, die dessen ungeachtet gegen die Unzulässigkeit der Revision sprechen würden, nicht vorgebracht wurden, ist unter Berücksichtigung der zitierten Judikatur von der Unzulässigkeit der Revision auszugehen.

Linz, am 18. Mai 2017