

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Gerhild Fellner in der Beschwerdesache des Adr,
vertreten durch Bahl Fend Bitschi Fend Steuerberatung GmbH & Co KG,
Hadeldorfstraße 30, 6830 Rankweil,
betreffend den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 06.10.2015 hinsichtlich Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2014 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang und Sachverhalt:

Der Beschwerdeführer wohnte im Streitzeitraum an der inländischen Adresse Adr1 und hatte seinen Arbeitsplatz an der liechtensteinischen Adresse Adr2. Er legte seinen Arbeitsweg täglich zurück.

In seiner **Beschwerde** wandte er sich gegen die bescheidmäßige Zuerkennung bloß des "kleinen" anstelle des "großen" Pendlerpauschales.

Das Finanzamt hatte ausgeführt, nach amtswegigen Erhebungen habe sich bei einem Arbeitsbeginn um 8:00 und einem Arbeitsende um 17:00 die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel als durchaus zumutbar dargestellt. Sie beanspruche zwar mehr als 60 Minuten, jedoch weniger als $60 + 49 = 109$ (60 + 1 Minute pro km) sowie weniger als 3x so lange wie die Benützung eines PKW's. Wie schon in den Vorjahren sei daher auch im Streitjahr 2014 eine Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel nicht gegeben.

Der Beschwerdeführer brachte dagegen vor, wegen langer Anfahrtszeit habe er Anspruch auf Gewährung des großen Pendlerpauschales. Es treffe nicht zu, dass sein Arbeitsbeginn bei 8:00 läge, vielmehr beginne sein Arbeitstag schon um 7:45. Er arbeite in der Hauptkasse und habe keine Gleitzeit. Die Kasse öffne um 8:00, eine Viertelstunde vorher müsse er da sein.

Auf dem Hinweg benötige er für die Strecke A-B 1 Stunde und 42 Minuten (05:25 bis 07:07) und habe dann noch eine Wartezeit von 38 Minuten bis Arbeitsbeginn. Für den Rückweg B-A benötige er 1 Stunde und 52 Minuten (17:18 bis 19:10). Da die entfernungsabhängige Höchstdauer 109 Minuten betrage, sei die Benützung des Massenbeförderungsmittels daher unzumutbar und das große Pendlerpauschale stehe zu.

Seitens des Finanzamtes wurde in der Folge eine abweisende **Beschwerdevorentscheidung** erlassen: Nach allgemeinen Ausführungen erläuterte die Abgabenbehörde, dass im Falle des Beschwerdeführers eine Wegstrecke von 47,7 km vorliege (Adr1 bis Adr2 laut www.google.at/maps). Es ergebe sich daher eine maximal zumutbare Wegzeit von 108 Minuten (60 + 48).

Bei der Beurteilung der Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel sei eine optimale Kombination zwischen Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel (zB "Park and Ride") zu unterstellen. Liege der Arbeitsbeginn bei 07:45, so umfasse der Weg von A bis B (ab C 06:37, an B 07:39) inklusive Anfahrtszeit mit PKW von A nach C und Wartezeit bis zum Arbeitsbeginn **85 Minuten**.

Der Heimweg erfordere etwa bei einem Arbeitsschluss um 17:00 und Abfahrt in B um 17:15, Ankunft C 18:21, Weiterfahrt mit PKW nach A, **98 Minuten**.

Die Wegstrecke von der Heimatadresse in A mit PKW bzw. von der Arbeitsstätte in B zur Bushaltestelle werde dabei mit 17 Minuten bzw. 2 Minuten laut Routenplaner einberechnet.

Aus diesen Gründen habe nur das "kleine" Pendlerpauschale in Höhe von 1.356,00 € für eine einfache Wegstrecke ab 40 km berücksichtigt werden können.

In der Folge brachte der Beschwerdeführer durch seine steuerliche Vertretung einen Antrag auf **Vorlage seiner Beschwerde** an das Bundesfinanzgericht ein. Er hielt das bereits Vorgebrachte aufrecht und führte ergänzend aus, dass in C kein Park & Ride-System bestehe. Es gäbe dort nur Kurzparkzonen oder auf Jahre hinaus ausgebuchte Privatparkplätze, auf denen entgeltlich geparkt werde. Bei einer Beschäftigung des Beschwerdeführers in Österreich, stünde ihm laut neuem Pendlerrechner das große Pendlerpauschale zu. Der Beschwerdeführer zog in Kritik, dass von einer Kombination zwischen öffentlichen Verkehrsmitteln und privatem PKW ausgegangen werde.

Im Akt findet sich darüber hinaus eine Beantwortung eines Ergänzungsersuchens, in der der Beschwerdeführer durch seine steuerliche Vertretung erläutert, er habe das Pendlerpauschale neu so beantragt, weil der amtliche Pendlerrechner des BMF sogar bei einem Wohnort in A und einem Arbeitsort in E (Strecke von nur 36 km im Vergleich

zu Arbeitsort B mit 49 km), als Ergebnis eine Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel ausspreche und ein großes Pendlerpauschale zugestehe. Er legte eine entsprechende Abfrage bei.

II. Gesetzliche Grundlagen:

Laut **§ 16 Abs. 1 EStG 1988** sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Zu ihnen zählen gemäß Abs. 1 Z 6 leg. cit. auch die Aufwendungen des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. a EStG 1988 sind diese Ausgaben durch den Verkehrsabsetzbetrag abgegolten. Nach Maßgabe der lit.^{ae} b bis j stehen 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 Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten.

Bei einer Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte von mindestens 20 km und Zumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels beträgt das Pendlerpauschale, je nach Entfernung, 696 Euro, 1.356 Euro oder 2.016 Euro jährlich ("kleines" Pendlerpauschale; § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c).

Bei Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Entfernung, beträgt das Pendlerpauschale, wieder gestaffelt nach Entfernung, 372 Euro, 1.476 Euro, 2.568 Euro oder 3.672 Euro jährlich ("großes" Pendlerpauschale; § 16 Abs. 1 Z 6 lit. d).

Die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Kriterien zur Ermittlung des Pendlerpauschales und des Pendlereuros, zur Einrichtung eines Pendlerrechners und zum Vorliegen eines Familienwohnsitzes (**Penderverordnung**, in der Folge: VO), BGBl. II Nr. 276/2013 idF BGBl. II Nr. 154/2014, legt auszugsweise fest wie nachstehend:

Gemäß **§ 2 Abs. 1 Z 1** der VO liegt Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels liegt vor, wenn,

- a) zumindest für die Hälfte der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte oder zwischen Arbeitsstätte und Wohnung nach Maßgabe des § 1 kein Massenbeförderungsmittel zur Verfügung steht oder
- b) der Steuerpflichtige über einen gültigen Ausweis gemäß § 29b der Straßenverkehrsordnung 1960, BGBl. Nr. 159, in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 39/2013 verfügt oder
- c) die Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel wegen dauernder Gesundheitsschädigung oder wegen Blindheit für den Steuerpflichtigen im Behindertenpass (§ 42 Abs. 1 Bundesbehindertengesetz BGBl. Nr. 283/1990, in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 150/2002) eingetragen ist.

2. Kommt Z 1 nicht zur Anwendung, 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.

Gemäß **§ 2 Abs. 2** der VO umfasst die Zeitdauer die gesamte Zeit, die vom Verlassen der Wohnung bis zum Arbeitsbeginn bzw. vom Arbeitende bis zum Eintreffen bei der Wohnung verstreicht; sie umfasst auch Wartezeiten.

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; dabei ist für mehr als die Hälfte der Entfernung ein zur Verfügung stehendes Massenbeförderungsmittel zu berücksichtigen... ((§ 2 Abs. 2 Z 2 VO)).

III. Rechtliche Würdigung:

Strittig ist: Steht dem Beschwerdeführer wegen langer Anfahrtszeit zur Arbeit bzw. nach Hause das große Pendlerpauschale zu?

Der Beschwerdeführer hat nicht behauptet, dass eine Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels aus den Gründen des § 2 Abs. 1 Z 1 lit. ^{ae}a bis c der VO vorläge, weshalb diese Anforderungskriterien außer Streit gestellt werden können.

Zu untersuchen bleibt daher, ob gemäß § 2 Abs 1 Z 2 lit. ^{ae}b und c der VO eine Unzumutbarkeit der Benützung von Massenbeförderungsmitteln wegen überlanger Zeitdauer vorliegt.

Soweit der Beschwerdeführer beanstandet hat, dass für den Arbeitsweg eine Kombination von Privatfahrzeug und Massenbeförderungsmittel unterstellt wurde, ist ihm entgegenzuhalten, dass die gesetzlichen Materialien dies vorsehen, sofern **für mehr als die Hälfte der Entfernung ein Massenbeförderungsmittel** zur Verfügung steht (siehe oben § 2 Abs. 2 Z 2 der VO; vgl. weiters Jakom/Lenneis, EStG 2015, § 16 Rz 29 sowie UFS 25.2.2009, RV/0020-F/09 mit weiteren Lehr- und Judikaturhinweisen).

Die Abgabenbehörde hat in der Beschwerdevorentscheidung daher in zulässiger Weise die Wegzeiten des Beschwerdeführers unter Anfahrt zum Bahnhof C mit Privat-PKW und Weiterfahrt mit den öffentlichen Verkehrsmitteln bzw. umgekehrt auf dem Heimweg berechnet.

Bei einer Gesamtstrecke von 48 km, wobei die Strecke mit dem PKW von A nach C (bzw. umgekehrt) 13,7 km, also weniger als die Hälfte, ausmacht, führt dies laut Darstellung in der Beschwerdevorentscheidung zu nachstehendem Ergebnis:

Für die Anfahrt am Morgen - bei einem Arbeitsbeginn um 07:45 - ergibt sich eine Gesamtwegzeit inklusive Fußweg zum Arbeitsplatz und Wartezeit von 85 Minuten. Damit liegt der Beschwerdeführer unter der entfernungsabhängigen zumutbaren Höchstdauer von 108 Minuten (60 + 48) iSd § 2 Abs. 1 Z 2 lit. c der VO.

Für die Heimfahrt am Abend - bei einem Arbeitsende um 17:00 - ergibt sich inklusive aller Warte- und Fußwegzeiten bei Kombination von öffentlichen Verkehrsmitteln und Privatfahrzeug ab C eine Wegzeit von 98 Minuten, die ebenfalls unter der zumutbaren Höchstdauer von 108 Minuten liegt.

Eine Unzumutbarkeit wegen überlanger Zeitspanne gemäß § 2 Abs. 1 Z 2 lit.^{ae} b und c der VO kann insofern nicht bejaht werden.

Soweit der Beschwerdeführer vorgebracht hat, der Bahnhof C verfüge nicht über ein Park & Ride -System, sondern bloß über Kurzparkzonen und auf Jahre hinaus ausgebuchte Privatparkplätze, ist schon in der ihn betreffenden Entscheidung des BFG vom 25.2.2009, RV/0020-F/09, der Hinweis ergangen, dass die Parkdauer in den C'er Kurzparkzonen keiner zeitlichen Begrenzung unterliegt.

Zudem wurden über Ersuchen der Richterin aktuell seitens des Finanzamtes Erkundigungen bei betroffenen Arbeitnehmern/Pendlern angestellt, die ergeben haben, dass es am Bahnhof C und in dessen naher Umgebung - ungeachtet eines fehlenden Park & Ride-Systems - genügend Parkplätze gibt, wenn diese auch kostenpflichtig sind.

In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass die Gewährung des "großen" Pendlerpauschales ausschließlich unter der objektiven Rahmenbedingung der Benützbarkeit öffentlicher Verkehrsmittel laut dargestellter Gesetzeslage zu beurteilen ist. Allfälligen wirtschaftlichen Gesichtspunkten, wie etwa dem Anfallen von Parkplatzkosten, oder dem Umstand, dass eine Park & Ride-Möglichkeit nicht gegeben ist, kommt dabei keine Bedeutung zu - eine auf derartige Bedingungen gestützte Auslegung des Begriffes der Unzumutbarkeit kann dem Gesetz nicht entnommen werden (vgl. UFS 25.2.2009, RV/0020-F/09).

Seitens des Finanzamtes wurde im Übrigen im Vorlagebericht eine alternative Kombination von Privatfahrzeug und Massenbeförderungsmittel aufgezeigt: Legt nämlich der Beschwerdeführer die Strecke A-F (F verfügt über eine Park & Ride-Anbindung) mit dem Privat-PKW zurück, die 21 km beträgt und 25 Minuten Fahrzeit erfordert und verlässt

er F um 06:39 per Bahn, so erreicht er E um 06:53. Die Weiterfahrt mit dem Bus nach B ist um 07:05 möglich, die Ankunft in B erfolgt um 07:38, Gesamtwegzeit 86 Minuten.

Für die Rückfahrt steht folgende Möglichkeit zur Verfügung: 17:10 Abfahrt B mit Bus, 17:41 Ankunft in E, 17:44 Abfahrt Zug Rex, 17:56 Ankunft F, ca. 18:25 Ankunft A nach Autofahrt ab F von 25 Minuten, Gesamtwegzeit rund 85 Minuten.

Im Versuch, die optimale Kombination von Massenbeförderungsmittel und Individualverkehrsmittel zu erstellen, bietet sich also auch auf dem Weg über Bahnhof F auf mehr als der Hälfte der Strecke (28 von 49 km) ein Massenbeförderungsmittel an und wird die entfernungsabhängige Höchstdauer von 109 Minuten (60 + 49 gemäß § 2 Abs. 1 Z 2 lit. c der VO) weder auf der Hin- noch auf der Rückfahrt überschritten.

Gemäß § 3 Abs. 1 der VO stellt das BMF für die Beurteilung, ob die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar oder unzumutbar ist, für Verhältnisse innerhalb Österreichs den Pendlerrechner zur Verfügung.

Im Fall des Beschwerdeführers liegt zwar der Wohnort im Inland, der Arbeitsort jedoch im Ausland. Der Pendlerrechner ist daher in seinem Fall nicht einsetzbar. Aus der seitens des steuerlichen Vertreters vorgenommenen, im Akt aufliegenden Abfrage für die (kürzere) Strecke A-E, die - in einer auch für das BFG nicht anhand der Gesetzeslage erklärbaren Weise - ein "großes" Pendlerpauschale auswirft, ist daher gegenständlich nichts zu gewinnen.

Im Übrigen ergibt eine probeweise heute mit identen Eingaben durchgeführte Abfrage mit dem Pendlerrechner für die Strecke A-E (G-strasseXX) lediglich das Zustehen eines "kleinen" Pendlerpauschales von 696,00 € für eine Strecke von 20 bis 40 km.

Nach allem Ausgeföhrten war daher im Falle des Beschwerdeführers zutreffend ein kleines Pendlerpauschale für eine Entfernung von mehr als 40 km bis 60 km in Höhe von 1.356,00 € zu gewähren (§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988). Hinzu kommt der Pendlereuro von jährlich 2 € pro Kilometer der einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte als Absetzbetrag gemäß § 33 Abs. 5 Z 4 EStG 1988.

IV. Zulässigkeit /Unzulässigkeit 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 Lösung der streitgegenständlichen Rechtsfrage ist einerseits klar aus der Gesetzeslage ableitbar und beruht andererseits auf Sachverhalts- und Beweiswürdigungsfragen, die einer Revision nicht zugänglich sind.

Insgesamt war wie im Spruch zu entscheiden.

Feldkirch, am 14. März 2018