

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Gerhild Fellner in der Beschwerdesache des Adr, betreffend den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 27.03.2017 hinsichtlich Einkommensteuer 2015 (Arbeitnehmerveranlagung) zu Recht erkannt: Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

### Entscheidungsgründe

#### I. Verfahrensgang:

Der angefochtene Bescheid enthielt die Begründung, da angeforderte Unterlagen nicht nachgereicht worden seien, habe nur das "kleine" Pendlerpauschale berücksichtigt werden können. Zudem betrage die einfache Wegstrecke nur 30,3 km. Der Pendlereuro sei entsprechend in Ansatz gebracht worden.

Der Beschwerdeführer brachte dagegen im Wege des Finanz-online **Beschwerde** ein und führte aus: Das zuerkannte Pendlerpauschale entspreche, was Ausgaben für Kraftstoff, Unterhalt und Reparaturen betreffe, in keiner Weise den tatsächlichen Kosten eines Fahrzeuges für die genannte Wegstrecke. Er bitte "um Anerkennung des Pendlerpauschales" (gemeint ist wohl: des "großen" Pendlerpauschales).

Seitens des Finanzamtes wurde in der Folge eine abweisende **Beschwerdevorentscheidung** erlassen, in der gesetzesgemäße Ausführungen betreffend die Zumutbarkeit bzw. Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels für den Arbeitsweg getroffen wurden.

Bei Abfahrt um 6:00 ab Bahnhof A und Umsteigen in B in den Liechtenstein-Bus könne der Beschwerdeführer binnen einer Stunde und 5 Minuten zu seinem Arbeitsort gelangen. Der Rückweg ab 17:00 dauere ungefähr gleich lang (Bus- und Zugzeiten wurden angegeben).

Da dem Beschwerdeführer daher bei bestmöglicher Kombination von Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel ("Park&Ride") an den überwiegenden

Wochentagen die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels für die Strecke Wohnung-Arbeitsort-Wohnung möglich und zumutbar sei, stehe ihm das beantragte große Pendlerpauschale nicht zu.

Darüber hinaus beantragte Werbungskosten für Arbeitsmittel und Spenden hätten mangels Nachweises nicht in Abzug gebracht werden können.

Der Beschwerdeführer brachte daraufhin ohne weitere Ausführungen einen **Antrag auf Vorlage** seiner Beschwerde an das Bundesfinanzgericht ein.

In der Stellungnahme zum Vorlagebericht wurde seitens des Finanzamtes der Einwand erhoben, es bestünden Bedenken, "ob die Benutzung eines Massenförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte aufgrund der tatsächlichen Kosten eines Fahrzeuges" unzumutbar sei.

## II. Ermittlungen durch die Richterin:

Die Richterin wandte sich mit nachstehendem Ergänzungsersuchen an den Beschwerdeführer:

- *Welche berufliche Tätigkeit übten Sie bei Ihrem liechtensteinischen Arbeitgeber in den Streitjahren 2015 und 2016 aus?*
- *Das Finanzamt hat durch Nachfrage bei Ihrem Arbeitgeber ermittelt, dass der mögliche Beginn Ihrer Arbeitszeit zwischen 6:45 und 7:30, das Ende Ihres Arbeitstages bei ca. 17:00 liegt/lag.*
- *In Ihrem Vorlageantrag bringen Sie dazu vor, Ihre tatsächlichen Arbeitszeiten seien davon abweichend: Bitte teilen Sie daher mit, wie Ihre tatsächlichen Arbeitszeiten (Beginn - Ende) in den Streitjahren waren. - Waren die Arbeitszeiten tageweise unterschiedlich?*
- *Listen Sie bitte Ihre jeweiligen Arbeitszeiten in einer vom Arbeitgeber bestätigten Form auf.*

Eine Vertreterin der Arbeitgeberfirma des Beschwerdeführers teilte in der Folge telefonisch mit, der Beschwerdeführer sei als XY tätig. Zu seinen in Frage stehenden Arbeitszeiten könne sie konkret nichts sagen, da sie erst 2017 in den Betrieb eingetreten sei. Sie übermittelte in der Folge Monatsübersichten betreffend Beginn und Beendigung der täglichen Arbeit des Beschwerdeführers in den Streitjahren.

Die Aufstellungen weisen unregelmäßige Arbeitsbeginnzeiten des Beschwerdeführers zwischen 6:00 und 8:00 sowie Endzeiten, die nahezu nie nach 17:00 lagen, aus.

Über nochmalige telefonische Befragung teilte die Arbeitgebervertreterin mit, es treffe zu, dass der reguläre Gleitzeitrahmen für den Arbeitsbeginn im Betrieb zwischen 6:45 und 7:30 liege. Sie könne aber nicht ausschließen, dass es in einzelnen Bereichen fallweise notwendig sei, schon früher da zu sein.

### III. 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.<sup>ae</sup> b bis j stehen zusätzlich ein Pendlerpauschale sowie nach Maßgabe des **§ 33 Abs. 5 Z 4 EStG 1988** 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 EStG 1988** ).

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 EStG 1988** ).

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 (Pendlerverordnung, in der Folge: VO, BGBl. II Nr. 276/2013 idFBGBl. II Nr. 154/2014, legt auszugsweise fest wie nachstehend:

Gemäß **§ 2 Abs. 1 Z 1** der VO ist die Zumutbarkeit bzw. Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels nach den Z 1 und 2 zu beurteilen. Dabei sind die Verhältnisse gemäß § 1 zu Grunde zu legen. Die Umstände, die die Zumutbarkeit bzw. Unzumutbarkeit begründen, müssen jeweils überwiegend im Kalendermonat vorliegen.

1. 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 BundesgesetzesBGBl. 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)).

Gemäß **§ 1 Abs. 4** der VO ist bei flexiblen Arbeitszeitmodellen (beispielsweise gleitender Arbeitszeit) der Ermittlung der Entfernung ein Arbeitsbeginn und ein Arbeitende zu Grunde zu legen, das den überwiegenden tatsächlichen Arbeitszeiten im Kalenderjahr entspricht.

#### IV. Sachverhalt:

- Der Beschwerdeführer ist im Streitjahr bei der CD AG in Adr1, Liechtenstein, beschäftigt.
- Sein Wohnsitz befindet sich an der inländischen Adresse Adr2.
- Die Entfernung zwischen Wohnsitz und Arbeitsort beträgt 31,8 km.
- Er übt die Tätigkeit eines XY's aus.
- Im Arbeitgeberbetrieb besteht ein Gleitzeitrahmen für den Arbeitsbeginn von 6:45 bis 7:30.
- Der Beschwerdeführer hat im Streitjahr innerhalb einer Bandbreite von 6:00 bis 8:00 morgens die Arbeit aufgenommen.
- Er hat seine Arbeit so gut wie nie später als 17:00 beendet.

Die Feststellungen zum Sachverhalt beruhen auf dem Akteninhalt, seitens er Arbeitgebergesellschaft erteilten Auskünften und übermittelten Monatsübersichten über

den Beginn und die Beendigung der Arbeit in den Jahren 2015 und 2016 und einer Recherche in [www.viamichelin.at](http://www.viamichelin.at) .

## V. Rechtliche Würdigung:

### **Strittig ist:**

Besteht eine Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels aufgrund eines sehr frühen Arbeitsbeginnes oder allenfalls einer Überschreitung der entfernungsabhängigen Höchstdauer bei Zurücklegung des Arbeitsweges bzw. Heimweges?

Unstrittig ist, dass die Gründe der Körperbehinderung, Gesundheitsschädigung oder Blindheit iSd § 2 Abs. 1 Z 1 lit. <sup>ae</sup> b) und c) der VO nicht vorliegen.

Wie die Ermittlungen zeigen, ist im Arbeitgeberbetrieb des Beschwerdeführers ein Gleitzeitrahmen von 6:45 bis 7:30 für den Arbeitsbeginn vorgegeben. Inwieweit die zum Teil früher als 6:45 erfolgte Arbeitsaufnahme durch den Beschwerdeführer im Streitzeitraum beruflich zwingend erforderlich war, hat er nicht dargetan.

Dies fällt aber für die anzustellende rechtliche Beurteilung nicht weiter ins Gewicht, da ein „Überwiegen“ der frühen Beginnzeiten iSd § 1 Abs. 4 der VO in den streitgegenständlichen Kalenderjahren nicht vorliegt - dazu müssten Beginnzeiten vor 6:45 nämlich an mehr als der Hälfte der Arbeitstage aufscheinen.

Bei den laut eingereichten Listen überwiegend aufscheinenden Beginnzeiten zwischen 6:45 und 7:30 ist jedoch eine Benützung von Massenbeförderungsmitteln iSd § 2 Abs. 1 Z 1 lit. a der VO keineswegs unzumutbar, vielmehr stehen ausreichend Massenbeförderungsmittel zur Verfügung .

Bei gesetzesgemäßer (§ 2 Abs. 2 Z 2 der VO) Kombination von Privat-PKW ab Wohnsitz in E bis Bahnhof A sowie Bahn und Bus wird bei einer Abfahrt in A um 5:39 die Haltestelle J K um 6:36 ( [www.vmobil.at](http://www.vmobil.at) ) erreicht, das entspricht einer Fahrzeit mit öffentlichen Verkehrsmitteln von 57 Minuten. Rechnet man die Autofahrt von E nach Bahnhof A mit 5 Minuten und den Fußweg von der Haltestelle bis zum Arbeitsplatz mit 4 Minuten hinzu, ergibt sich eine Gesamtwegzeit von 66 Minuten, die unter der entfernungsabhängigen Höchstdauer gemäß § 2 Abs. 1 Z 2 lit. c der VO liegt (60 Minuten zuzüglich einer Minute pro Kilometer der Entfernung von aufgerundet 32 km ergibt 92 Minuten als entfernungsabhängige Höchstdauer).

Es bleibt zu bemerken, dass sogar bei früherem Arbeitsbeginn öffentliche Verkehrsmittel zur Verfügung stehen: So erreicht man etwa bei einer Abfahrt am Bahnhof A um 5:09 die Bushaltestelle J K in Liechtenstein um 6:06 (5 Minuten Auto plus 57 Minuten Fahrzeit mit öffentlichen Verkehrsmitteln plus 4 Minuten Fußweg = 66 Minuten, dh, unter entfernungsabhängiger Höchstdauer).

Was den Heimweg unter Zugrundelegung der nahezu ausnahmslos um 17:00 erfolgten Arbeitsbeendigung betrifft, stehen ebenfalls Massebeförderungsmittel zur Verfügung, die bei Kombination mit dem Privat-PKW ab Bahnhof A eine Zurücklegung des Heimweges innerhalb der entfernungsabhängigen Höchstdauer erlauben: Bei Abfahrt in J K um 17:06 wird A um 18:02 erreicht, das entspricht 56 Minuten Fahrzeit, plus Fußweg von 4 Minuten und Autofahrt von 5 Minuten eine Gesamtwegzeit von 65 Minuten.

Bei Abfahrt in J um 17:13 oder um 17:32 wird A jeweils binnen 49 Minuten erreicht.

Eine Unzumutbarkeit der Benützung von Massenverkehrsmitteln, die zur Zuerkennung eines „großen“ Pendlerpauschales führen würde, liegt daher im Streitfall nicht vor. Es war dem Beschwerdeführer – wie im angefochtenen Bescheid – das „kleine“ Pendlerpauschale für eine Entfernung von 20 bis 40 km in Höhe von 696,00 € gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit c EStG 1988 zu gewähren. Zusätzlich wurde der Pendlereuro als Absetzbetrag gemäß § 33 Abs. 5 Z 4 EStG 1988 in Ansatz gebracht.

Soweit der Beschwerdeführer in seinen Ausführungen zur Beschwerde 2015 erläutert hat, das zugestandene „kleine“ Pendlerpauschale stünde in keinem Verhältnis zu den tatsächlichen PKW-Kosten, ist ihm zu entgegnen, dass gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG mit dem Verkehrsabsetzbetrag und den Pauschbeträgen nach lit. <sup>ae</sup> b und c alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten sind. Tatsächliche Aufwendungen sind als Folge der Pauschalierung nicht abzugsfähig .

Vgl. hiezu auch VwGH 28.10.2008, 2006/15/0001, wonach der Gesetzgeber mit der Normierung laut § 16 Abs. 1 Z 6 lit. a und b EStG 1988 für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte – im öffentlichen Interesse – nicht den Individualverkehr und die Benützung eines KFZ, sondern die Benützung eines Massenbeförderungsmittels steuerlich berücksichtigt wissen will.

Soweit der Beschwerdeführer im Rahmen seiner Beschwerde 2016 auf die nach seiner Wahrnehmung ungleich günstigere Rechtslage in der Schweiz verwiesen hat, ist er darauf aufmerksam zu machen, dass er aufgrund nicht strittiger Tatsachenlage gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig ist und sich die Bemessung des ihm zustehenden Pendlerpauschales daher nach dem österreichischen Einkommensteuergesetz und der seit 2014 in Geltung stehenden österreichischen Pendlerverordnung richtet. Aus Besserstellungen, die Arbeitnehmern anderer Staaten aufgrund der dort geltenden Gesetzeslage allenfalls gewährt werden, ist daher für ihn nichts zu gewinnen.

### **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.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Feldkirch, am 13. April 2018