

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. AX in der Beschwerdesache Bf, Anschrift, über die Beschwerde vom 28. Oktober 2010 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Landeck Reutte vom 4. Oktober 2010 betreffend Einkommensteuer 2009 (Arbeitnehmerveranlagung) zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind der Beschwerdevorentscheidung zu entnehmen, die insoweit einen Bestandteil dieses Spruches bildet.

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

## Entscheidungsgründe

Die Abgabepflichtige bezog im Streitjahr als Angestellte in einem Schuhfachgeschäft in Y in Deutschland Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Grenzgängerin und beantragte in der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2009 die Berücksichtigung des „großen Pendlerpauschales“ für eine einfache Wegstrecke von 22 Kilometer (laut Erklärung „44 Kilometer/Tag“).

Das Finanzamt berücksichtigte im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009 vom 4. Oktober 2010 lediglich das „kleine Pendlerpauschale“ für eine Wegstrecke zwischen 20 und 40 Kilometer in Höhe von 630 €.

In der gegen diesen Bescheid mit Eingabe vom 28. Oktober 2010 erhobenen Beschwerde wurde von der Abgabepflichtigen vorgebracht, dass in den im Bescheid angeführten Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 25.050 € Sonderzahlungen in Höhe von 2.250 € enthalten seien und zwar ein Urlaubszuschuss in Höhe von 1.050 € sowie ein Weihnachtsgeld in Höhe von 1.200 € und insoweit der Antrag gestellt werde, die Sonderzahlungen von der Besteuerung mit dem allgemeinen Steuersatz auszunehmen.

Weiters wurde eingewendet, dass im Bescheid lediglich das „kleine Pendlerpauschale“ berücksichtigt worden sei, aufgrund der Öffnungszeiten des Geschäftes die Benützung der Bahn aber nicht möglich gewesen sei bzw. nur unter Bedingungen, die einen Zeitverlust von teils mehr als zwei Stunden verursacht hätten, weshalb das „große Pendlerpauschale“ zu gewähren sei.

Das Finanzamt folgte in der teilweise stattgebenden Beschwerdevorentscheidung vom 15. Februar 2011 sodann dem Beschwerdebegehren insoweit, als die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit antragsgemäß abgeändert wurden. Hinsichtlich des beantragten „großen Pendlerpauschales“ wurde in der Bescheidbegründung darauf hingewiesen, dass die Öffnungszeiten des Geschäftes nach den Feststellungen des Finanzamtes von Montag bis Freitag von 9:30 Uhr bis 19:00 Uhr und am Samstag 9:30 Uhr bis 18:00 Uhr betragen hätten und sich daher die Wegzeiten wie folgt errechnen würden:

Hinfahrt: Abfahrt Bahnhof 8:34 Uhr, Arbeitsbeginn 9.30 Uhr = Wegezeit 1 Stunde 4 Minuten; Rückfahrt: Arbeitsende 19:00 Uhr, Abfahrt Bahnhof 20:06 Uhr = Fahrtzeit 24 Minuten, Gehzeit Bahnhof- Wohnung: 8 Minuten = gesamte Wegzeit 1 Stunde 38 Minuten und insoweit die Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel zumutbar sei, da die Wegzeit bei einer Wegstrecke von mehr als 20 Kilometer weniger als 2 Stunden betrage.

In dem mit Schreiben vom 4. April 2011 gestellten Vorlageantrag wurde von der Abgabepflichtigen ergänzend darauf verwiesen, dass ihre Arbeitszeiten zwischen einer halben Stunde und „teilweise bis zu eineinhalb Stunden“ je Tag länger gewesen seien als die Öffnungszeiten des Geschäftes und zwar je nach Intensität der Arbeiten (Kassaabschluss, Analyse der täglichen Kundenstatistik, Auswertung der Mitarbeiterstatistik, teils Reinigungsarbeiten und auch Vorbereitungsarbeiten auf den nächsten Öffnungstag) und weiters zu erwähnen sei, dass bei Messebesuchen der Arbeitsbeginn nicht um 9.30 Uhr sondern bereits um 7.30 Uhr stattfinde.

Dazu wurde eine Bestätigung der Arbeitgeberin vom 25. März 2011 vorgelegt, in welcher ausgeführt wurde, dass die Abgabepflichtige als „Filialleitung“ beschäftigt sei und abends die Kassenabrechnung und Tagesauswertung mache, weshalb es ihr nicht möglich sei, das Geschäft immer pünktlich zu verlassen und daher auf ein Auto angewiesen sei.

In einer weiters dem Finanzamt vorgelegten Bestätigung der Arbeitgeberin vom 16. März 2015 wurde ausgeführt, dass die Beschwerdeführerin seit vielen Jahren im Unternehmen als Einzelhandelskauffrau und zwar als Führungskraft beschäftigt sei und sich dadurch sehr unterschiedliche Arbeitszeiten ergeben würden, da sie oft schon vor und nach Geschäftsschluss zu tun habe.

Im Vorlagebericht des Finanzamt an das Bundesfinanzgericht vom 11. Mai 2016 wurde vom Finanzamt festgehalten, dass nach den „allgemeinen Erfahrungen“ die Kassenabrechnung und Tagesauswertung nur ca. 15 bis 30 Minuten benötigen würde und es zutreffen werde, dass die Beschwerdeführerin fallweise länger nach Geschäftsschluss arbeiten müsse; aus der vorgelegten Bestätigung aber nicht geschlossen werde könne, dass dies im Streitzeitraum überwiegend der Fall gewesen sei.

Trotz Aufforderung durch das Finanzamt seien von der Beschwerdeführerin keine Arbeitszeitnachweise vorgelegt worden, aus denen jeweils der tatsächlich Arbeitsbeginn bzw. Arbeitsende hervorgehe. Die Arbeitgeberin bestätige lediglich pauschal, dass die Beschwerdeführerin unterschiedliche Arbeitszeiten habe und dass eine Benützung öffentlicher Verkehrsmittel für sie unzumutbar sei. Da aus der Bestätigung die tatsächlichen Arbeitszeiten nicht hervorgehen würden, würde diese auch kein taugliches Beweismittel darstellen.

Es werde eine überwiegende Arbeitsbeginnzeit mit 9:30 Uhr und ein überwiegendes Arbeitszeitende von Montag bis Freitag mit 19.30 Uhr und am Samstag mit 18:30 Uhr der Beurteilung zugrunde gelegt. Demzufolge sei der Beschwerdeführerin (unter Hinweis auf Auswertungen) zumutbar, ein öffentliches Verkehrsmittel zu benutzen, da die Wegzeit von der Wohnung zur Arbeitsstätte 64 Minuten und von der Arbeitsstätte zur Wohnung 68 Minuten betrage.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen (§ 16 Abs. 1 EStG 1988).

Nach § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 sind Werbungskosten auch Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Diese Ausgaben sind bei einer einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis 20 km grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 EStG) abgegolten (§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. a EStG).

Beträgt 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 zusätzlich Pauschbeträge - gestaffelt nach der Entfernung nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG berücksichtigt (kleines Pendlerpauschale).

Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar, dann werden (anstelle der Pauschbeträge nach lit. b) die höheren Pauschbeträge nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG berücksichtigt (großes Pendlerpauschale). Mit dem Verkehrsabsetzbetrag und den Pauschbeträgen nach lit. b und lit. c leg.cit. sind alle Ausgaben zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten.

Eine nähere ausdrückliche Bestimmung, was unter dem Begriff der "Zumutbarkeit" iSd lit. c des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG zu verstehen ist, ist dem Gesetz nicht zu entnehmen.

Aus § 16 Abs. 1 Z 6 lit. a und b EStG 1988 ergibt sich jedoch, 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 Pauschbeträge nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 Kosten des Individualverkehrs geltend gemacht werden (vgl. zB VwGH vom 4. Februar 2009, 2007/15/0053).

Der Begriff der Unzumutbarkeit in § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 handelt dabei 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. VwGH 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. 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 benützt werden, dann ist die für die Zumutbarkeit maßgebliche Fahrtzeit aus der Gesamtfahrzeit (Kfz und Massenbeförderungsmittel) zu errechnen."*

Auch nach den Gesetzesmaterialien ist der Begriff der Unzumutbarkeit somit grundsätzlich ein relationaler Begriff ("im Vergleich zu einem Kfz"), wobei die Erläuterungen zudem

eine Fahrzeit von 90 Minuten jedenfalls für zumutbar halten (VwGH vom 25. April 2014, 2012/15/0149 und 2010/15/0156).

Die Wegzeit umfasst die Zeit vom Verlassen der Wohnung bis zum Arbeitsbeginn oder vom Verlassen der Arbeitsstätte bis zur Ankunft in der Wohnung, also Gehzeiten oder Anfahrzeit zur Haltestelle des öffentlichen Verkehrsmittels , Wartezeiten etc. Stehen verschiedene Verkehrsmittel zur Verfügung, dann ist von der Benützung des schnellsten Verkehrsmittels auszugehen, darüber hinaus ist eine optimale Kombination von Massenbeförderungs- und Individualbeförderungsmittel (zB "Park and Ride") zu unterstellen (vgl. Doralt, EStG<sup>13</sup>, Rz 108 zu § 16).

Strittig ist, ob der Beschwerdeführerin aufgrund behaupteter längerer Dienstzeiten die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel im Beschwerdejahr zumutbar war oder nicht und sie daher Anspruch auf das kleine oder große Pendlerpauschale hat.

Im gegenständlichen Fall behauptet die Beschwerdeführerin im Vorlageantrag, dass auf Grund der Öffnungszeiten des Geschäftes die Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel nicht zumutbar sei, da nach Geschäftsschluss noch weitere Arbeiten erforderlich gewesen seien, wie Kassaabschluss, Analyse der tägliche Kundenstatistik, Auswertung der Mitarbeiterstatistik, teils Reinigungsarbeiten und auch Vorbereitungsarbeiten für den nächsten Öffnungstag. Und je nach Intensität der Arbeiten, zwischen einer halben Stunde und „auch teilweise bis zu eineinhalb Stunden je Tag länger“ gearbeitet worden sei und darüberhinaus bei Messebesuchen der Arbeitsbeginn nicht um 9.30 Uhr sondern bereits um 7.30 Uhr gelegen gewesen sei.

Dazu ist hinsichtlich der Fahrten zum Arbeitsplatz festzuhalten, dass der regelmäßige Arbeitsbeginn unstrittig um 9.30 Uhr gelegen war und im Beschwerdevorbringen diesbezüglich nur ins Treffen geführt wurde, dass lediglich an Tagen von Messebesuchen der Arbeitsbeginn bereits um 7.30 Uhr gelegen gewesen sei, ohne näher zu konkretisieren, wie oft im Streitjahr ein Messebesuch stattgefunden hat.

Insoweit ist aber festzustellen, dass die Anfahrtszeit im Lohnzahlungszeitraum jedenfalls überwiegend nicht mehr als 64 Minuten betragen hat (Fußweg Wohnung – Bahnhof 8 Minuten, Fahrzeit mit dem Zug rund 25 Minuten (Abfahrt vom Bahnhof mit dem Zug 8.34 Uhr), Fußweg Bahnhof – Arbeitsstätte rund 8 Minuten), da mangels konkreter Angaben der Beschwerdeführerin darauf zu schließen ist, dass Messebesuche nur wenige male im Jahr stattgefunden haben werden.

Hinsichtlich der Heimfahrten vom Arbeitsplatz ist festzuhalten, dass der Geschäftsschluss um 19.00 Uhr gelegen war. Wenn im Vorlageantrag zum Arbeitsende ausgeführt wird, dass das tatsächliche Arbeitsende jeweils eine halbe Stunde nach Geschäftsschluss gelegen gewesen sei bzw. teilweise bis zu eineinhalb Stunden je Tag länger gearbeitet worden sei, so ist dazu anzumerken, dass einerseits das spätere Arbeitsende von je einer halben Stunde nach Geschäftsschluss lediglich zu einer Verkürzung der Wartezeit auf

das öffentliche Verkehrsmittel um 20.06 Uhr geführt hat, sodass sich die tatsächliche Wegzeit sohin auf eine Stunde und acht Minuten verkürzt und nicht wie vom Finanzamt in der Beschwerdevorentscheidung ausgeführt 1 Stunde und 38 Minuten betragen hat. Zum anderen würde der Umstand, dass die Beschwerdeführerin teilweise bis zu einer halb Stunden nach Geschäftsschluss länger arbeiten hätte müssen, nicht dazu führen, dass die Benützung eines Massenbeförderungsmittel nicht überwiegend zumutbar gewesen wäre, da selbst bei Dienstende um (bis zu) 20.00 Uhr der Zug um 20:06 Uhr für die Beschwerdeführerin zu erreichen war und sich dadurch die Wegzeit nicht verlängert sondern vielmehr die Wartezeit weiters verkürzt hätte.

Da die einfache Fahrtstrecke zum bzw. vom Arbeitsplatz rund 22 Kilometer betragen hat, war wie den voranstehenden Ausführungen zu entnehmen ist, jedenfalls eine Wegzeit von 90 Minuten zumutbar.

Aber auch unter Berücksichtigung der Tatsache, dass die Fahrzeit zwischen der Wohnung der Beschwerdeführerin und deren Arbeitsstätte mit dem PKW rund 27 Minuten bzw. mit den öffentlichen Verkehrsmittel 64 bzw. 68 Minuten betragen hat, war der Beschwerdeführerin die Benützung des öffentlichen Verkehrs zumutbar, da die Fahrzeit mit dem öffentlichen Verkehrsmittel (68 Minuten) die dreifache Wegzeit mit dem PKW (81 Minuten) nicht überschritten hatte.

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

### **Zulässigkeit 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.

Da die Streitfrage durch die angeführte Judikatur geklärt ist, ist eine Revision nicht zulässig.

Innsbruck, am 28. März 2018

