

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin RI in der Beschwerdesache BF, Wohnadr, über die Beschwerde vom 21.07.2014 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt XY vom 07.07.2014, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2008 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

#### 1. Verfahrensablauf:

Die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2008 (Arbeitnehmerveranlagung) langte am 31.12.2013 am Finanzamt ein. Mit Schreiben vom 18.02.2014 verlangte das Finanzamt eine *"Aufstellung und Belege betreffend der beantragten Werbungskosten"* ab.

Mit Fax vom 01.05.2014 ergänzte die Beschwerdeführerin ihre Anträge wie folgt:  
*"Ergänzung zum Fax vom 30.04.2014. Hiermit beantrage ich ein vom Pendlerrechner abweichendes Ergebnis und damit die große Pendlerpauschale bei mehr als 60 Km, 3.672 Euro jährlich."*

Als Nachweis legte die Beschwerdeführerin einen Ausdruck eines Routenplaners vor, der für die Autofahrt zwischen der Wohnadresse der Beschwerdeführerin in der Wohnadr und ihrem Dienstort in der Dienstadr eine Entfernung von 61,36 Km und einer Zeit von 43 Minuten und für die Rückfahrt 62 Km und einer Zeit von 44 Minuten ausweist. Weiters legte die Beschwerdeführerin das Ergebnis der Berechnung des Pendlerrechners vom 03.04.2014 vor, wobei als Arbeitsbeginn 9:55 und als Arbeitsende 17:10 als Zeitangaben angegeben wurden. Das Ergebnis des Pendlerrechners weist die Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel und das Zustehen der großen Pendlerpauschale aus.

Mit Ersuchen um Ergänzung vom 08.05.2014 ersuchte das Finanzamt die Beschwerdeführerin, lesbare Unterlagen und weiters eine *"Aufstellung und Belege betreffend der beantragten Werbungskosten"* vorzulegen.

Mit Bescheid vom 07.07.2014 sprach das Finanzamt über die beantragten Werbungskosten insofern ab, als die kleine Pendlerpauschale iHv. EUR 1.735,50 zuerkannt wurde. In der Begründung führte das Finanzamt aus, dass *"die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels möglich"* sei.

Mit Fax vom 21.07.2014 erhob die Beschwerdeführerin das Rechtsmittel der Beschwerde, und brachte vor, dass die Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel aufgrund der Verkehrsverbindung nicht möglich sei. Sie beantragte die Zuerkennung der Pauschale iHv. EUR 3.151,50. Als Beweis legte die Beschwerdeführerin wiederum einen Ausdruck des Formulars L34 *"Erklärung/Nachweis zur Berücksichtigung des Pendlerpauschales und Pendlereuro ab 01.01.2014"* vom 10.07.2014 vor, aus dem ersichtlich ist, dass das Datum vom 11.07.2014 abgefragt wurde und als Dienstzeit 10:00 bis 17:10 ausgewiesen wurde.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 08.09.2014 wies die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet ab. In der Begründung ist ua. ausgeführt, dass hinsichtlich der Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenverkehrsmittel gelte: *"Beträgt die Wegzeit für die einfache Wegstrecke mit dem Massenbeförderungsmittel mehr als 90 Minuten aber nicht mehr als 2,5 Stunden, ist die Benützung des Massenbeförderungsmittels zumutbar, wenn die Wegzeit für die einfache Wegstrecke mit dem Massenbeförderungsmittel höchstens dreimal solange dauert als die Fahrzeit mit dem KFZ."* Es ist weiters angeführt, dass das Ergebnis des Pendlerrechners erst ab 2014 gelten würde und dass es laut Fahrplanauskunft regelmäßige Verkehrsverbindungen zwischen Eisenstadt und Wien gäbe, woraus sich ein Anspruch auf das kleine Pendlerpauschale ab 60 km in Höhe von € 1.735,50 ergeben würde.

Mit Fax vom 13.10.2014 brachte die Beschwerdeführerin vor, dass sie als Elementarpädagogin im Wechseldienst beschäftigt sei und es ihr somit nicht möglich wäre, diesen an bestimmte Fahrzeiten anzupassen. Um täglich die öffentlichen Verkehrsmittel benützen zu können, müsste sie drei Verkehrsverbundregionen in Anspruch nehmen, wobei die Jahreskarte dafür schon EUR 1.553,- kosten würde. Sie brachte vor, dass sie im Jahr 2008 eine weitere Ausbildung in Wien absolviert hätte, für welche sie zwei Mal die Woche in den 21. Wiener Gemeindebezirk hätte fahren müssen.

Die belangte Behörde wertete dieses Schreiben als Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und legte die Beschwerde mit Bericht vom 24.10.2014 dem Bundesfinanzgericht vor.

Das Bundesfinanzgericht ersuchte die Beschwerdeführerin mit Vorhalt vom 06.03.2019, Unterlagen zum Vorliegen des tatsächlichen Pendelns (Fahrtenbuch, Tankrechnungen) sowie zur behaupteten Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel (Dienstpläne, Kilometerberechnungen) vorzulegen.

Mit Schreiben vom 13.03.2019 legte die Beschwerdeführerin für das Jahr 2008 mangels Tankrechnungen die Abbuchungsbelege inkl. Verbrauchsangaben (in Liter) von den Tankstellengesellschaften vor. Zum Vorbringen der Dienstverrichtung im Wechseldienst gab die Beschwerdeführerin an, dass sie in Form eines Wochendienstplans insgesamt

41 Stunden im Jahr 2008 beschäftigt gewesen wäre, wobei eine Anwesenheitspflicht im Umfang von 33 Stunden im Zeitraum von Montag bis Freitag zwischen 6:00 bis 18:00 bestanden hätte. Die 8 Stunden Vorbereitungszeit wären außerhalb des Hauses wahrzunehmen gewesen. Bei Elternabenden, Elterngesprächen, Ausflügen, Festen, Feiern und im Fall, wenn ein Kind nicht rechtzeitig abgeholt würde sowie bei Hauskonferenzen (bis 20:00) hätte ein unvorhersehbares Schlusssdienstende bestanden, wobei diese Zeiten im dienstlichen Interesse nicht frei gewählt werden hätten können. Zudem hätten noch berufsbezogene Fortbildungen stattgefunden. Die gefahrenen 62 Km wurden anhand der Tachoanzeige, dem Pendlerrechner und dem Navigationsgerät sowie anhand des Routenplaners errechnet.

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

Im konkreten Fall ist die Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel und somit strittig, ob das kleine Pendlerpauschale, wie von der belangten Behörde im angefochtenen Bescheid zuerkannt oder das große Pendlerpauschale, wie von der Beschwerdeführerin beantragt, zuzuerkennen ist.

#### **1. Festgestellter Sachverhalt:**

Die Beschwerdeführerin konnte das Zurücklegen einer Fahrtstrecke zwischen Wohnort und Dienststätte von 62 Km mit dem Kfz mehr als 10 Mal pro Monat nachweisen bzw. glaubhaft machen.

Die Beschwerdeführerin arbeitete als Elementarpädagogin unter Zugrundelegung eines Wechseldienstplanes, wobei eine Anwesenheitspflicht von 33 Stunden im Zeitraum von Montag bis Freitag zwischen 6:00 bis 18:00 bestand, wobei abweichende Dienstzeiten und Fortbildungen angefallen sind.

#### **2. Rechtslage:**

Gem. § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. § 16 Abs. 1 EStG 1988 lautet weiters: *"Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im folgenden ausdrücklich zugelassen ist. Hinsichtlich der durchlaufenden Posten ist § 4 Abs. 3 anzuwenden. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind."*

In § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 idF. BGBl I 99/2007 betreffend der Berücksichtigung von Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ist das folgende angeordnet:

*"a) Diese Ausgaben sind bei einer einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis 20 km grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5) abgegolten.*

*b) 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 als Pauschbeträge berücksichtigt:*

*Bei einer Fahrtstrecke von*

*20 km bis 40 km 546 Euro jährlich*

*40 km bis 60 km 1.080 Euro jährlich*

*über 60 km 1.614 Euro jährlich*

*c) 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 folgende Pauschbeträge berücksichtigt:*

*Bei einer einfachen Fahrtstrecke von*

*2 km bis 20 km 297 Euro jährlich*

*20 km bis 40 km 1.179 Euro jährlich*

*40 km bis 60 km 2.052 Euro jährlich*

*über 60 km 2.931 Euro jährlich*

*Mit dem Verkehrsabsetzbetrag und den Pauschbeträgen nach lit. b und c sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten."*

In § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 idF. BGBl I 85/2008 betreffend der Berücksichtigung von Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ist das Folgende angeordnet:

*"a) Diese Ausgaben sind bei einer einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis 20 km grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5) abgegolten.*

*b) 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 als Pauschbeträge berücksichtigt:*

*Bei einer Fahrtstrecke von*

*20 km bis 40 km - 630 Euro jährlich*

*40 km bis 60 km - 1.242 Euro jährlich*

*über 60 km - 1.857 Euro jährlich*

*c) 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 folgende Pauschbeträge berücksichtigt:*

*Bei einer einfachen Fahrtstrecke von*

*2 km bis 20 km - 342 Euro jährlich*

*20 km bis 40 km - 1.356 Euro jährlich*

*40 km bis 60 km - 2.361 Euro jährlich*

*über 60 km - 3.372 Euro jährlich*

*Mit dem Verkehrsabsetzbetrag und den Pauschbeträgen nach lit. b und c sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten."*

§ 124b Z 146 lit. b EStG 1988 bestimmt:

*"§ 16 Abs. 1 Z 6 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 85/2008 ist anzuwenden, wenn - die Einkommensteuer (Lohnsteuer) veranlagt wird, erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2008 für Zeiträume, die nach dem 30. Juni 2008 enden, und letztmalig bei der Veranlagung 2010."*

### 3. Rechtliche Beurteilung:

Der Begriff der „Zumutbarkeit“ im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988 ist zwar gesetzlich nicht definiert, aber es ergibt sich aus § 16 Abs. 1 Z 6 lit. a EStG 1988 und § 16 Abs. 1 lit. b EStG 1988, dass der Gesetzgeber grundsätzlich für Fahrten des Dienstnehmers zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nicht den Individualverkehr und die Benützung eines Kraftfahrzeuges, sondern primär die Benützung eines Massenbeförderungsmittels steuerlich berücksichtigen wollte. Nur im Falle des Eintritts der Bedingung, dass die Benützung eines Massenbeförderungsmittels nicht möglich oder nicht zumutbar ist, sollten im Wege der Pauschbeträge nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 Kosten des Individualverkehrs geltend gemacht werden. Im Übrigen zieht der Verwaltungsgerichtshof in seiner Rechtsprechung zur Auslegung des Begriffs der Zumutbarkeit iSd. § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 die Gesetzesmaterialien heran (Erläuterungen zu § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 (621 BlgNR XVII. GP, 75): „Unzumutbar sind im Vergleich zu einem Kraftfahrzeug 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 Kraftfahrzeug; im Nahbereich von 25 km ist die Benützung des Massenbeförderungsmittels entsprechend den Erfahrungswerten über die durchschnittliche Fahrtdauer 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 Fahrtdauer aus der Gesamtfahrzeit (Kraftfahrzeug und

*Massenbeförderungsmittel) zu errechnen (VwGH 28.10.2008, 2006/15/0319; VwGH 24.9.2008, 2006/15/0001).“*

Aus den oben angeführten Erläuterungen zu § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 und aus der höchstgerichtlichen Rechtsprechung ergibt sich somit, dass eine Fahrzeit von 90 Minuten grundsätzlich zumutbar ist (VwGH 4.2.2009, 2007/15/0053). Diese Zumutbarkeitsvermutung tritt zum grundsätzlich gebotenen Vergleich hinzu (VwGH 24.4.2014, 2012/15/0149). Es ist eine optimale Kombination zwischen Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel zu unterstellen. Dabei stellt das Gesetz nicht auf die tatsächliche Benützung eines bestimmten Verkehrsmittels ab (VwGH 24.4.2014, 2010/15/0156).

Die Beschwerdeführerin hat der Aufforderung der belangten Behörde und sowie des Bundesfinanzgericht zur Vorlage von Nachweisen über die konkreten Dienstzeiten, zB. durch Vorlage der Dienstpläne aus 2008, nicht entsprochen. Somit wurden für die Behauptung, dass eine Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel zu den Dienstzeiten der Beschwerdeführerin keine Nachweise, sondern nur eine Diensterklärung ohne Vorlage von Originalunterlagen, erbracht.

In Hinblick auf die höchstgerichtliche Rechtsprechung, dass als Werbungskosten geltend gemachte Aufwendungen über Verlangen der Abgabenbehörden nach Art und Umfang nachzuweisen oder, wenn dies nicht möglich ist, wenigstens glaubhaft zu machen sind (VwGH 22.12.2011, 2008/15/0164) und unter Verweis auf die oben dargestellte Rechtslage kann auch nicht von einer Glaubhaftmachung ausgegangen werden.

Die von der Beschwerdeführerin vertretene Rechtsauffassung, dass alleine das Ausüben einer Tätigkeit in einem Wechseldienstplan die Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels nach sich ziehen würde, da es ihr nicht möglich wäre den Dienst an bestimmte Fahrzeiten anzupassen, ist nicht zutreffend. Ausgehend von der Entscheidung des Gesetzgebers, das Pendlerpauschale als ein Instrument zur Förderung der öffentlichen Verkehrsmittel auszugestalten, ist eine spürbar längere Wegzeit für die Fahrt zum/vom Dienstort bei Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel gegenüber jener im Individualverkehr vom Zweck der Bestimmung grundsätzlich getragen. Vom Erfordernis die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte an bestimmte, wenn auch alternierende Dienstzeiten anzupassen, ist demnach auszugehen.

Ebenso führt das Erfordernis der Beanspruchung von drei Verkehrsverbundregionen nicht automatisch zu einer Unzumutbarkeit iSd. § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988. Denn es kommt bei der Beurteilung der Zumutbarkeit nicht darauf an, welches Verkehrsmittel ein Arbeitnehmer tatsächlich für seinen Arbeitsweg verwendet (VwGH 24.4.2014, 2010/15/0156).

In Anbetracht der vorliegenden Unterlagen, ist davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin trotz des Ausübens einer Tätigkeit in einem Wechseldienstplan überwiegend ihren Dienst von 09:30 Uhr bis 17:30 verrichtet hat. Das ergibt sich aus den von der Beschwerdeführerin im Pendlerformular (L34) angegebenen

Zeiten: 1. Angabe von 09.55 bis 17:10 und 2. Angabe von 10:00 bis 17:10. Dass zu diesen Zeiten im beschwerdegegenständlichen Jahr 2008 die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wien und Eisenstadt nicht möglich oder wegen zu langer Fahrtdauer unzumutbar gewesen wäre, wurde von der Beschwerdeführerin weder nachgewiesen, noch glaubhaft gemacht.

Die Beschwerdeführerin hat zudem nicht vorgebracht, dass die Strecke mit öffentlichen Verkehrsmitteln eine bestimmte, nicht zumutbare Fahrtdauer überschreiten würde. Es ist daher davon auszugehen, dass der Beschwerdeführerin für die Hin- und Rückfahrt überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar war. Die Ausdrücke des Pendlerrechners, welche von einer Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels ausgehen, konnten daher nicht dieser Entscheidung zugrunde gelegt werden (VwGH, 4.2.2009, 2007/15/0053).

Die Voraussetzungen für die Berücksichtigung des Pauschbetrages gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 für die Gewährung des großen Pendlerpauschales liegen für das Jahr 2008 daher nicht vor.

Aus den dargelegten Gründen ist der angefochtene Bescheid, mit welchem das kleine Pendlerpauschale gem. § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988 - ein Pendlerpauschale in der Höhe von EUR 807,- für den Veranlagungszeitraum vom 01.01.2008 bis zum 30.06.2008 und EUR 928,50 für den Zeitraum vom 01.07.2008 bis zum 31.12.2008, also insgesamt der im Bescheid ausgewiesene Betrag iHv. EUR 1.735,50 - rechtsrichtig und aus diesem Titel als Werbungskosten zu berücksichtigen. Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

### **Zur Unzulässigkeit einer Revision**

Gegen dieses Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die ordentliche Revision nicht zulässig, da es nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Das Erkenntnis folgt der in diesem Erkenntnis zitierten einheitlichen, ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Wien, am 27. März 2019