

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri über die Beschwerde des Bf., vom 31.12.2015 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 14.12.2015, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2014 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 dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer, in der Folge als Bf. bezeichnet, erzielte im Jahre 2014 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Busfahrer bei den ÖBB und brachte die Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung dieses Jahres, in der er u.a. die Gewährung des Pendlerpauschales sowie des Pendlereuros beantragte und außerdem Kinderbetreuungskosten iHv Euro 1.086,54 geltend machte, am 2.9.2015 beim Finanzamt ein.

Das Finanzamt erließ den Einkommensteuerbescheid 2014 (Arbeitnehmerveranlagung) am 14.12.2015 und berücksichtigte in diesem weder das Pendlerpauschale noch den Pendlereuro mit der Begründung, dass laut dem übermittelten Lohnzettel des Dienstgebers (ÖBB) eine Beförderung im Werkverkehr gemäß § 26 (5) EStG 1988 vorliege. Daher sei die Berücksichtigung eines Pendlerpauschales sowie des Pendlereuros ausgeschlossen. Angemerkt wird, dass in diesem Bescheid Kinderbetreuungskosten iHv Euro 1.086,54 zum Ansatz gebracht wurden.

Gegen diesen Bescheid erhob der Bf. mittels am 31.12.2015 beim Finanzamt eingelangten Schreibens rechtzeitig Beschwerde und führte in dieser begründend wörtlich wie folgt aus:

"Ich werde als Ablöselenker (Springer) eingesetzt und bin bei der Verkehrsstelle in Wien 1 gemeldet. Nach Bedarf werde ich auch in der Verkehrsstelle 2 und in der Verkehrsstelle 3 eingesetzt und habe keinen fixen Dienstplan, dieser wird für jede Woche neu erstellt bzw. auch kurzfristig geändert. Wenn ich einen Dienst an diesen beiden Orten habe, wo ich entweder in der Früh den ersten Bus fahre bzw. in der Nacht den letzten Bus fahre, habe ich keine Möglichkeit mit den öffentlichen Verkehrsmitteln nach Hause zu kommen und bin daher auf mein privates Kraftfahrzeug angewiesen. Im Anhang sende ich Ihnen meine Arbeitszeitaufzeichnungen aus dem Jahr 2014 mit und bitte Sie meinen Antrag erneut zu prüfen. Hier bitte ich Sie zu berücksichtigen, dass mit 13. Dezember 2015 die Fahrpläne bei VOR geändert wurden."

Hinsichtlich der diesem Schreiben beigelegten und im vorigen Absatz erwähnten Arbeitsaufzeichnungen wird angemerkt, dass aus diesen hervorgeht, dass der Bf. im Jahre 2014 vom 3.1. bis zum 31.12 insgesamt 221 Dienste absolvierte und dass mindestens 138 davon zu Zeiten begannen oder endeten, an denen kein öffentliches Verkehrsmittel verkehrte. Bei 65 Diensten findet sich der Vermerk "1.", bei 155 Diensten der Vermerk "2." und bei einem der Vermerk "Modul 1".

Mittels Ersuchens um Ergänzung vom 18.3.2016 forderte das Finanzamt den Bf. auf, anhand geeigneter Unterlagen - beispielsweise mittels eines Fahrtenbuches - nachzuweisen, dass die Nutzung des Werksverkehrs unzumutbar sei und auch tatsächlich nicht genutzt werde. Außerdem erging in diesem Ergänzungersuchen an den Bf. die Aufforderung um belegmäßigen Nachweis der von diesem geltend gemachten Kinderbetreuungskosten.

In Beantwortung dieses Vorhaltes führte der Bf. mit e-mail vom 2.4.2016 wörtlich aus wie folgt:

"Seit Beginn 2014 wurden die Fahrpläne der öffentlichen Verkehrsmittel und somit auch meine Dienstpläne mindestens drei Mal geändert - somit weis ich nicht, wie ich für das Jahr 2014 die Unzumutbarkeit nachweisen soll. Tatsächlich gibt es allein während der Schulzeit über 130 verschiedene Dienste, dazu kommen noch gesonderte Dienste für Samstag, Sonntag, Feiertage und schulfreie Tage bzw. Ferien. Da ich als Ablöselenker eingesetzt werde, kann mich jeder dieser Dienste treffen bzw. auch unterschiedliche Orte an denen mein Dienst beginnt, die allerdings zur Verkehrsstelle in 1 gehören."

Die Arbeitszeitauszeichnung, die ich Ihnen bereits gesendet habe, umfasst tatsächlich Beginn und Ende des Dienstes und den Arbeitsort. Die Abkürzung 1. steht für Dienstbeginn in der Verkehrsstelle Wien 1, 2. für 2 und 3 ist ebenfalls angeführt. Die ungewöhnlich langen Dienstzeiten entsprechen der Realität - diesen Nachweis habe ich aus dem Personalbüro bekommen. Im Anhang sende ich einen drei Beispiele für Dienste mit, die entweder sehr lang sind bzw. wo entweder bei Beginn oder Ende die

Benützung der Werkverkehrs nicht möglich ist. Es gibt kein Fahrtenbuch allerdings wird nach jedem Dienst ein Fahrtenbericht ausgefüllt - dieser enthält Dienstbeginn/ Dienstende, den Dienstort, usw. Allerdings werden diese zur monatlichen Abrechnung beim Verkehrsdisponenten abgegeben. Im Anhang sende ich Ihnen ein Beispiel für einen Monatsnachweis mit, dieser wird mit der Gehaltsabrechnung per Post zugeschickt."

Hinsichtlich des im vorigen Absatz erwähnten Anhangs wird angemerkt, dass dieser mehrere das Jahr 2015 betreffende Dienstpläne sowie einen den Monat Jänner 2014 betreffenden Monatsnachweis enthält.

In Beantwortung des Ergänzungsersuchens vom 18.3.2016 legte der Bf. am 6.4.2016 weiters die Kinderbetreuungskosten betreffende Bestätigungen über Euro 966,54 des dessen Tochter betreuenden Kindergartens sowie über Euro 120,00 eines dort von dieser besuchten Musikkurses bei.

Das Finanzamt erließ am 26.7.2016 eine den bekämpften Bescheid insofern abändernde Beschwerdevorentscheidung, als es Kinderbetreuungskosten iHv Euro 966,54 mit der Begründung, dass Musikkurse dem Wissenserwerb auf musikalischem Gebiet dienten, nicht jedoch den Zweck der Kinderbetreuung verfolgten, zum Ansatz brachte. Hinsichtlich der Nichtanerkennung des Pendlerpauschales führte das Finanzamt im Wesentlichen aus, dass auf Grund des Umstandes, dass der Bf. keinen einzigen Punkt des o.e. Vorhaltes vollständig beantwortet habe, der Nachweis der Unmöglichkeit der Benutzung des Werksverkehrs in Randzeiten bzw. eines anderen öffentlichen Verkehrsmittels nicht erbracht worden sei. Außerdem sei die tatsächlich Nichtnutzung dieser Verkehrsmittel nicht nachgewiesen worden.

Angemerkt wird, dass Recherchen des BFG ergaben, dass die mit dem PKW zurückzulegende Fahrtstrecke von der Wohnung des Bf. zur Verkehrsstelle 3 ca. 14 km, jene zur Verkehrsstelle 2 ca. 12 km und jene zur Verkehrsstelle 1 ca. 3 km beträgt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

1.) Pendlerpauschale:

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. a EStG 1988 sind Werbungskosten Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Diese Ausgaben sind durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 Z 1) abgegolten. Nach Maßgabe von § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b bis j EStG 1988 steht zusätzlich ein Pendlerpauschale zu.

Gemäß § 33 Abs. 5 Z 4 EStG 1988 stehen bei Einkünften aus einem bestehenden Dienstverhältnis ein Pendlereuro in Höhe von jährlich zwei Euro pro Kilometer der einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, wenn der Arbeitnehmer Anspruch auf ein Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 hat, als Absetzbetrag zu. Für die Berücksichtigung des Pendlereuros gelten die Bestimmungen des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b und lit. e bis j EStG 1988 entsprechend.

Mit dem Verkehrsabsetzbetrag, dem Pendlerpauschale und dem Pendlereuro sind sämtliche Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten.

Werbungskosten in Form des Pendlerpauschales gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 stehen grundsätzlich nur dann zu, wenn

- entweder der Arbeitsweg eine Entfernung von mindestens 20 km umfasst (sog. kleines Pendlerpauschale) oder
- die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumindest hinsichtlich des halben Arbeitsweges nicht möglich oder nicht zumutbar ist und der Arbeitsweg mindestens zwei km beträgt (sog. großes Pendlerpauschale).

In zeitlicher Hinsicht müssen die entsprechenden Verhältnisse im Lohnzahlungszeitraum überwiegend (dh. an mehr als der Hälfte der Arbeitstage im Lohnzahlungszeitraum) gegeben sein. Beträgt die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt, mindestens 20 Kilometer und ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, dann sind die in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988 genannten Pauschbeträge zu berücksichtigen (kleines Pendlerpauschale). Danach beträgt das sog. kleine Pendlerpauschale

- bei einer Fahrtstrecke von 20 km bis 40 km 696,00 Euro jährlich
- bei einer Fahrtstrecke von 40 km bis 60 km 1.356,00 Euro jährlich
- bei einer Fahrtstrecke über 60 km jährlich 2.016,00 Euro jährlich.

Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar, dann werden gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit.

c EStG 1988 an Stelle des kleinen Pendlerpauschales folgende Pauschbeträge (sog. großes Pendlerpauschale) berücksichtigt:

- bei einer einfachen Fahrtstrecke von 2 km bis 20 km 372,00 Euro jährlich
- bei einer einfachen Fahrtstrecke von 20 km bis 40 km 1.476,00 Euro jährlich
- bei einer einfachen Fahrtstrecke von 40 km bis 60 km 2.568,00,00 Euro jährlich
- bei einer einfachen Fahrtstrecke von über 60 km 3.672,00 Euro jährlich.

In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum EStG 1988 ist festgehalten, dass sich der Freibetrag, wenn die Benützung eines Kraftfahrzeuges erforderlich sei, nach der auf der Straße zurückgelegten Strecke richte.

Eine nähere Definition, was unter "Zumutbarkeit" zu verstehen ist, enthält das Gesetz nicht. Zur Bestimmung der "Zumutbarkeit" im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG ist daher die Verwaltungspraxis und die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes heranzuziehen. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. z.B. das Erkenntnis vom 24.4.2014, 2010/15/0156) wird eine "Unzumutbarkeit" im Sinne der lit. d des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 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.

Aus § 16 Abs. 1 Z 6 lit. a und b EStG 1988 ergibt sich, 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 (VwGH 24.9.2008, 2006/15/0001; VwGH 4.2.2009, 2007/15/0053).

Nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. e EStG 1988 ist Voraussetzung für die Berücksichtigung eines Pendlerpauschales gemäß lit. c oder d, dass der Arbeitnehmer an mindestens elf Tagen im Kalendermonat von der Wohnung zur Arbeitsstätte fährt.

Wird gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. i EStG 1988 ein Arbeitnehmer, bei dem die Voraussetzungen für die Berücksichtigung eines Pendlerpauschales vorliegen, überwiegend im Werkverkehr gemäß § 26 Z 5 EStG 1988 befördert, steht ihm ein Pendlerpauschale nur für jene Wegstrecke zu, die nicht im Werkverkehr zurückgelegt wird. Erwachsen ihm für die Beförderung im Werkverkehr Kosten, sind diese Kosten bis zur Höhe des sich aus lit. c, d oder e ergebenden Betrages als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Gemäß § 26 Z 5 EStG 1988 liegt Werkverkehr vor, wenn der Arbeitgeber seine Arbeitnehmer zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit Fahrzeugen in der Art eines Massenbeförderungsmittels oder mit Massenbeförderungsmitteln befördert oder befördern lässt.

Eine pauschale Berücksichtigung von Werbungskosten bei der Beförderung des Arbeitnehmers im Werkverkehr ist nach der Rechtsprechung des VwGH dann nicht gerechtfertigt, wenn dem betreffenden Arbeitnehmer keine Kosten für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte erwachsen und ein aus der kostenlosen oder begünstigten Beförderung entstehender Vorteil nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehört (vgl. VwGH 29.7.2010, Zl. 2010/15/0013). Dem Arbeitnehmer entstehende Kosten sind aber bis zur Höhe des entsprechenden Pauschales als Werbungskosten zu berücksichtigen (vgl. VwGH 9.5.1995, Zl. 92/14/0092).

Es besteht keine Verpflichtung zur Nutzung des Werkverkehrs. Unmaßgeblich ist, ob der Arbeitnehmer im Werkverkehr befördert werden könnte und ihm dies auch zumutbar wäre. Es ist auf die tatsächlichen Verhältnisse abzustellen (vgl. VwGH 27.07.2016, 2013/13/0088; Lenneis in Jakom, EStG, 2017, § 26 Rz 22).

Das große Pendlerpauschale steht demnach nur dann zu, wenn nachgewiesen wird, dass auf dieser Strecke der Werkverkehr tatsächlich nicht in Anspruch genommen wird.

Dieser Nachweis ergibt sich daraus, dass die vom Bf. im Jahre 2014 absolvierten Dienste überwiegend - mindestens 138 von 221, Näheres siehe oben - zu Zeiten begannen oder endeten, an denen kein öffentliches Verkehrsmittel verkehrte.

Dem Bf. war im Jahre 2014 Benützung eines Massenverkehrsmittels hinsichtlich zumindest 138 zur bzw. von seiner Arbeitsstätte unternommener Fahrten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 6 lit d EStG 1988 1988 unzumutbar.

In Ansehung der vom Bf. mit dem PKW zurückzulegenden Fahrtstrecken von der Wohnung zu den o.e. Verkehrsstellen steht diesem im Jahre 2014 das große Pendlerpauschale für eine einfache Fahrtstrecke von 2 km bis 20 km - 372,00 Euro jährlich - zu.

Da sich in den Arbeitsaufzeichnungen des Bf. bei 65 Diensten der Vermerk "1.", bei 155 Diensten der Vermerk "2." und bei einem Dienst der Vermerk "Modul 1" findet, wobei anzumerken ist, dass "1." für Dienstbeginn in der Verkehrsstelle Wien 1 und "2." für jenen in 2 und 3 steht, ist der Pendlereuro nach Maßgabe des § 33 Abs. 5 Z 4 EStG 1988 unter Berücksichtigung des § 16 Abs 1 Z 6 lit. b und lit. e bis j EStG 1988 iHv Euro 20,00 - 3 + 12 + 14 = 29:3 = 9,66 somit rund 10 - Näheres siehe oben - zusätzlich zu gewähren.

2.) Kinderbetreuungskosten:

§ 34 Abs. 9 EStG 1988 lautet:

"Aufwendungen für die Betreuung von Kindern bis höchstens 2 300 Euro pro Kind und Kalenderjahr gelten unter folgenden Voraussetzungen als außergewöhnliche Belastung:

1. Die Betreuung betrifft

- ein Kind im Sinne des § 106 Abs. 1 oder*
- ein Kind im Sinne des § 106 Abs. 2.*

2. Das Kind hat zu Beginn des Kalenderjahres das zehnte Lebensjahr ... noch nicht vollendet.

...

3. Die Betreuung erfolgt in einer öffentlichen institutionellen Kinderbetreuungseinrichtung oder in einer privaten institutionellen Kinderbetreuungseinrichtung, die den landesgesetzlichen Vorschriften über Kinderbetreuungseinrichtungen entspricht, oder durch eine pädagogisch qualifizierte Person, ausgenommen haushaltszugehörige Angehörige.

4. Der Steuerpflichtige gibt in der Einkommensteuererklärung die Betreuungskosten unter Zuordnung zu der Versicherungsnummer (§ 31 ASVG) oder der Kennnummer der Europäischen Krankenversicherungskarte (§ 31a ASVG) des Kindes an.

..."

Die Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten ist an die Voraussetzung geknüpft, dass sie durch institutionelle Kinderbetreuungseinrichtungen (zB Kindergärten, Kinderkrippen, Kindertagesheime) oder durch pädagogisch qualifizierte Personen (zB ausgebildete Tagesmütter) erfolgt. Private institutionelle Kinderbetreuungseinrichtungen müssen den diesbezüglich landesgesetzlichen Vorschriften entsprechen (Doralt, Kommentar, EStG zu § 34).

Baldauf führt im Jakom § 34 Rz 87 unter lit dd: Betreuungsleistungen aus: Abzugsfähig sind nach den EBRV nur die Kosten der 'ausschließlichen Kinderbetreuung'; der Betreuungszweck muss wesentlicher Bestandteil der Dienstleistung sein. Ausgeschlossen sind daher z.B. die Kosten der Vermittlung der Betreuung, der Fahrten zur Kinderbetreuung oder Schulgelder für Privatschulen; weiters Aufwendungen für Unterricht, Nachhilfeunterricht, die Vermittlung besonderer Fähigkeiten (z.B. Musikunterricht, Computerkurse) oder sportlicher und anderer Freizeitbeschäftigungen. Aus dem vorstehend Gesagten ergibt sich, dass das Finanzamt den vom Bf. für den Besuch des in Rede stehenden Musikkurses geltend gemachten Aufwendungen iHv Euro 120,00 die Anerkennung zu Recht versagte.

Zur Zulässigkeit der 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 das vorliegende Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes der zitierten Rechtsprechung des VwGH folgt, liegt keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung beizumessen wäre. Eine ordentliche Revision an den VwGH war daher nicht zuzulassen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen: ein Berechnungsblatt

Hinweis zum 2. COVID-19-Gesetz:

Abweichend von der folgenden Rechtsbelehrung beginnt die Frist zur Erhebung einer Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof oder einer Revision an den Verwaltungsgerichtshof gegen diese Entscheidung – sofern diese vor dem 1. Mai 2020 zugestellt wurde - mit 1. Mai 2020 zu laufen (§ 6 Abs. 2 i. V. m. § 1 Abs. 1 Art. 16 2. COVID-19-Gesetz BGBl. I Nr. 16/2020).

Wien, am 17. April 2020

