

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache
Bf, Adr1,
über die Beschwerde vom 19.11.2018 gegen den Einkommensteuerbescheid
(Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2016 der belangten Behörde X C vom 22.10.2018, zu
Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Einkommensteuer für 2016 wird mit Euro
1.862,00 festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der
Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses
Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

A) Verfahrensgang

- 1.) Die Beschwerdeführerin (im Folgendem kurz Bf.) stand im Streitjahr 2016 in zwei
Arbeitsverhältnissen, aus welchen sie Einkünfte aus nicht selbständiger Tätigkeit erzielte.
- 2.) Im bekämpften Einkommensteuerbescheid vom 22.10.2018 berücksichtigte das Finanzamt
weder ein Pendlerpauschale, Pendlereuro noch Kilometergeld.

3.) Begründend führte die Bf. in der per Finanz-Online fristgerecht erhobenen **Beschwerde vom 19.11.2018** aus:

„Da meine Beschwerde für die Einkommensteuer 2015 seit 7.12.2017 beim Bundesfinanzgericht ist, habe ich am um eine Fristverlängerung für die Einkommensteuer 2016 ersucht. (Der Antrag wurde am 15.11.2017 eingebracht.) Ich habe 2016 die gleichen Voraussetzungen wie 2015 nämlich 2 Arbeitsstellen und keine Pendlerpauschale. Da ich bis heute noch kein Ergebnis habe, ersuche ich um Stornierung der Schätzung.“

4.) In der abweisenden **Beschwerdevorentscheidung vom 18.03.2019** wird, nachdem der Bedenkenvorhalt vom 29.11.2018 des Finanzamtes zur entsprechenden Nachweisführung unbeantwortet geblieben war, dargelegt:

„ Eine Pendlerpauschale, deren Höhe Sie trotz Aufforderung nicht bekanntgegeben haben, kann Ihnen nicht gewährt werden, da lt. Pendlerrechner weder für die Wegstrecke A nach B (08:00- 12:00h), noch für die Wegstrecke A nach C (13:00-17:00h) eine Pendlerpauschale zusteht.

Eine direkte Fahrt vom ersten zum zweiten Arbeitgeber entlang der jeweiligen Wegstrecken Wohnung-Arbeit, ohne am Wohnsitz in A halt zu machen, entspricht nicht der Lebenserfahrung und ist auch nicht mittels Pendlerpauschale abgeltbar, die nur für die Wegstrecke Wohnung-Arbeit vorgesehen ist.

Zudem wurde die angeforderte Arbeitgeberbestätigung (08:00-12:00h) nicht beigebracht.“

5.) Unter Beifügen der angesprochenen Arbeitgeberbestätigungen und Pendlerrechnerabfragen für das Streitjahr verwies die Bf. im **Vorlageantrag vom 15.04.2019** wiederholend auf das zu diesem Zeitpunkt noch anhängige Beschwerdeverfahren des Vorjahres 2015.

Mit **Mail vom 08.07.2019** erfolgte die Vorlage von Kilometeraufzeichnungen für 2016 und der Hinweis *„auch 2016 hatte meine Nichte den Arbeitsbeginn um 08:00 bei der Hauskrankenhilfe in B bis 12:00. Anschließend fuhr sie nach Hause (Strasse-wo, abc A (Mittagessen). Danach nach C zur Firma D, Dienstbeginn 13:00.“*

Die für das Streitjahr vorgelegten Fahrtaufzeichnungen zeigen für alle Monate dasselbe einheitliche Bild, das exemplarisch für die erste Hälfte des Monats Feber 2016 dargestellt wird:

28.02.2016

01.02.2016 B Adr2 (Hauskrankenhilfe) nach C Dr3, Fa. E G

19,4

14

02.02.2016	B Adr2 (Hauskrankenhilfe) nach C Dr3 (Fa D) nach A Strasse-wo	19,4 14
03.02.2016	B Adr2 (Hauskrankenhilfe) nach C Dr3 (Fa D) nach A Strasse-wo	19,4 14
04.02.2016	B Adr2 (Hauskrankenhilfe) nach C Dr3 (Fa D) nach A Strasse-wo	19,4 14
05.02.2016	B Adr2 (Hauskrankenhilfe) nach C Dr3 (Fa D) nach A Strasse-wo	19,4 14
08.02.2016	B Adr2 (Hauskrankenhilfe) nach C Dr3 (Fa D) nach A Strasse-wo	19,4 14
09.02.2016	B Adr2 (Hauskrankenhilfe) nach C Dr3 (Fa D) nach A Strasse-wo	19,4 14
10.02.2016	B Adr2 (Hauskrankenhilfe) nach C Dr3 (Fa D) nach A Strasse-wo	19,4 14
11.02.2016	B Adr2 (Hauskrankenhilfe) nach C Dr3 (Fa D) nach A Strasse-wo	19,4 14
12.02.2016	B Adr2 (Hauskrankenhilfe) nach C Dr3 (Fa D) nach A Strasse-wo	19,4 14

Usw.

Bei Durchsicht der Aufzeichnungen (durchgehend Computerausdrucke wie dargestellt) wird festgestellt, dass für Fahrten an die Arbeitsstätte in C im überwiegenden Ausmaß fünf Fahrten pro Woche aufscheinen (Urlaubstage sind angeführt).

Auf Basis dieser Aufzeichnungen begehrt die Bf. Kilometergeld für Fahrten von der Arbeitsstätte in B zur Arbeitsstätte in C und von dieser nach Hause, in Summe von € 3,192,52 für rund 700 monatlich durchschnittlich gefahrene Kilometer.

6.) Abfragen (vom 22.09.2017) des Pendlerrechners ergaben:

a) Für die Fahrt zwischen Wohnort in WO, Strasse-wo nach abc B, Adr2:

	Zeit	Km	Fahrtzeit
öffentliches Verkehrsmittel Hinfahrt	07:21 bis 8:00	9,2	39 min

öffentliches Verkehrsmittel Rückfahrt	12:00 bis 12:37	9,3	37 min
öffentliches Verkehrsmittel Hinfahrt	07:19 bis 08:00	9,7	41 min
öffentliches Verkehrsmittel Rückfahrt	12:00 bis 12:39	9,6	39 min

zumutbar

Bei Benutzung des PKWs stehen laut Routenplaner zwei Fahrtrouten zur Auswahl, wobei die Fahrtzeit für beide gleich lange, nämlich 11 Minuten für sieben bzw. 8,8 Km beträgt.

b) Die Abfrage (vom 22.09.2017) für die Fahrt von abc B, Adr2, nach xxx C, Dr3, zeigt:

öffentliches Verkehrsmittel Hinfahrt	11:03 bis 13:00	38,5	117 min
--------------------------------------	-----------------	------	---------

Nicht zumutbar

Die Fahrtstrecke mit dem PKW beträgt gerundet 20 Km, wofür 25 Minuten benötigt werden.

c) Für die Fahrt vom Wohnort zur Arbeitsstätte in xxx C, Dr3, ergibt sich:

öffentliches Verkehrsmittel Hinfahrt	12:04 bis 12:48	15,8	46 min
Wartezeit bis Arbeitsbeginn	12:48 bis 13:00		12 min
			56 min
öffentliches Verkehrsmittel Rückfahrt	17:00 bis 18:02	14,5	62 min

öffentliches Verkehrsmittel Park & Ride Hinfahrt	12:00 bis 13:00	16	60 min
---	-----------------	----	--------

öffentliches Verkehrsmittel Park & Ride Rückfahrt	17:00 bis 18:05	14,7	65 min
--	-----------------	------	--------

Zumutbar

Für die Fahrtstrecke vom Wohnort zur Arbeitsstätte in C von 11,9 km (Route A) und von 19,8 Km (Route B - Südautobahn) werden laut Routenplaner jeweils 18 Minuten benötigt.

7.) Im **Beschwerdeverfahren betreffend das Jahr 2015** legte die Bf. im Vorlageantrag vom 20.09.2017 als Sachverhalt dar:

„Ich habe am 15.09. beim Finanzamt angerufen, die Dame in der Vermittlung hat mir erklärt, dass ich sehr wohl für die zweite Arbeitsstätte, nicht über das Pendlerpauschale, sondern in Form von Kilometergeld den Absetzbetrag bekomme. Jetzt mache ich mir die Mühe schreibe Kilometergeld und dann geht das nicht.

Ich habe zwei Arbeitsstätten, fahre vom Wohnort in die erste (Hauskrankenhilfe) und dann um 12:30 nach C (Fa. D), dass ich ein öffentliches Verkehrsmittel benutze ist unmöglich.“

Laut einem auf diesem Vorlageantrag angebrachten Vermerk arbeitet die Bf. am Vormittag in B, fährt dann nach Hause und sucht sodann ihre Arbeitsstätte in C auf.

8.) Das Finanzamt beantragte im Vorlagebericht die Abweisung der Beschwerde, da laut Abfragen des Pendlerrechners die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel für die Fahrten **vom** Wohnort sowohl zur Arbeitsstätte in B als auch zur Arbeitsstätte in C zumutbar sei und die Bf. zwischen ihren beiden Tätigkeiten zu Mittag ihren Wohnort aufsuchte.

B) Über die Beschwerde wird erwogen:

1.) Folgender **Sachverhalt** wird zugrunde gelegt:

Laut im Beschwerdeverfahren beigebrachten Arbeitgeberbestätigungen (von der Hauskrankenhilfe B gemeinnützige GmbH und der Firma D) war die Bf. im Streitjahr

- für die Hauskrankenhilfe in abc B, Adr2, von 08:00 bis 12:00 und
- von 13:00 bis 17:00 in xxx C, Dr3, tätig.

Unter Benützen ihres PKWs suchte die Bf. nach ihrer Arbeit am Vormittag in B ihren Wohnort auf und fuhr von diesem anschließend zu ihrer Arbeitsstätte in C.

Dieses Vorbringen wird aus dem Vermerk über ein mit der Bf. geführtes Telefongespräch auf dem Vorlageantrag vom 20.09.2017 [siehe oben A)7.)] dokumentiert und mit der Mail vom 08.07.2019 [siehe A)5.)] bestätigt.

Es liegen demnach nicht Fahrten zwischen zwei Arbeitsstätten vor.

Den oben im Detail dargestellten Abfragen des Pendlerrechners zufolge war – gesondert betrachtet - die Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel sowohl für die Fahrten vom Wohnort zur Arbeitsstätte in B und retour sowie vom Wohnort an die Arbeitsstätte in C und retour zumutbar.

Für das zeitgerechte Erreichen der Arbeitsstätte in C steht bei einem dortigen Arbeitsbeginn

um 13:00 und bei einem Arbeitsende um 12:00 in B weder von B noch vom Wohnort aus ein öffentliches Verkehrsmittel zu Verfügung.

Das Einkommen der Bf. beträgt laut bekämpftem Einkommensteuerbescheid rund € 19.600.--

.

Der vorstehende Sachverhalt ergibt sich aus den vorgelegten Verfahrensakten, Bestätigungen und Pendlerrechnerabfragen sowie aus den vom Bundesfinanzgericht zusätzlich getätigten Abfragen (Pendlerrechner, Google Maps).

Strittig ist, ob angesichts des Umstandes, dass für das zeitgerechte Erreichen der zweiten Arbeitsstätte mit Arbeitsbeginn um 13:00 in C und bei einem Arbeitsende um 12:00 in B weder zwischen beiden Arbeitsstätten noch vom Wohnort der Bf. aus eine öffentliche Verkehrsverbindung bestand, die das zeitgerechte Aufsuchen der Arbeitsstätte in C ermöglichte, der Bf. ein Pendlerpauschale, gegebenenfalls ein Pendlereuro oder das begehrte Kilometergeld für (fiktive) Fahrten von der ersten zur zweiten Arbeitsstätte gewährt werden kann.

2.) Rechtsgrundlagen:

a) Verfahrensrechtlich

Vorab ist festzuhalten, dass die Ausführungen der Bf. in der streitgegenständlichen Beschwerde mit dem Verweis auf das Beschwerdeverfahren des Vorjahres sowie dem Vorbringen, dass wie im Vorjahr zwei Arbeitsverhältnisse bestanden und sie kein Pendlerpauschale zugesprochen erhalten habe und sie die Aufhebung der Schätzung begehre, ein Mindestmaß einer Begründung iSd § 250 BAO darstellen.

b) Pendlerpauschale, Pendlereuro oder Kilometergeld:

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

Gem. § 16 Abs. 1 Z 6 leg.cit. sind Werbungskosten auch Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen gilt:

a) Diese Ausgaben sind durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 Z 1) abgegolten. Nach Maßgabe der lit. b bis j steht 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 Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten.

b)

c) Beträgt die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mindestens 20 km und ist die

Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, beträgt das Pendlerpauschale:

Bei mindestens 20 km bis 40 km 696 Euro jährlich,

.....

d) Ist dem Arbeitnehmer die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Entfernung nicht zumutbar, beträgt das Pendlerpauschale abweichend von lit. c:

Bei mindestens 2 km bis 20 km 372 Euro jährlich,

bei mehr als 20 km bis 40 km 1 476 Euro jährlich,

.....

In § 33 Abs. 5 Z 4 EStG 1988 wurde der Pendlereuro als Absetzbetrag eingeführt (gem. § 124b Z 242 mit Wirksamkeit ab der Veranlagung 2013 bzw. für ab 1.1.2013 beginnende Lohnzahlungszeiträume).

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

3.) Rechtlich folgt:

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 zählen Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu den Werbungskosten und sind bei Vorliegen der o.a. Voraussetzungen entsprechende Pauschbeträge zu berücksichtigen.

Ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Entfernung dem Arbeitnehmer nicht zumutbar, werden die im Gesetz angeführten Pauschalbeträge berücksichtigt. Nur wenn demnach die Benützung eines Massenbeförderungsmittels nicht möglich oder nicht zumutbar ist, können im Wege der Pauschalbeträge Kosten des Individualverkehrs geltend gemacht werden (VwGH 25.04.2014, 2012/15/0149; 16.07.1996, 96/14/0002, 0003).

Der Begriff der "Unzumutbarkeit" im Zusammenhang mit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel ist im Gesetz nicht definiert. Eine solche ist jedenfalls dann anzunehmen, wenn Massenbeförderungsmittel für Fahrten von der Wohnung zur Arbeitsstätte entweder gar nicht oder **nicht zu den erforderlichen Zeiten** zur Verfügung stehen (so etwa auch VwGH 28.10.2008, 2006/15/0319).

Hält das Finanzamt an der auf den Pendlerrechnerabfragen basierenden Ansicht fest, dass die Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel vom Wohnort zur ersten Arbeitsstätte und vom

Wohnort zur zweiten Arbeitsstätte zumutbar ist, was für beide Dienstverhältnisse gesondert betrachtet jeweils zu bejahen ist, wird dabei aber nicht dem von der Bf. ins Treffen geführten Umstand Rechnung getragen, dass bei Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel das zeitgerechte Erreichen der Arbeitsstätte in C weder von B nach dortigem Dienstende um 12:00 noch bei der vom Finanzamt zu Recht unterstellten Ab-/ bzw. Weiterfahrt vom Wohnort (nach dessen Aufsuchen) aus, gar nicht möglich ist.

Die Betrachtungsweise des Finanzamtes ist nur bezüglich der am Vormittag ausgeübten Tätigkeit als zutreffend zu erachten.

Benötigt die Bf. mit dem PKW, dem Abfrageergebnis des Routenplaners zufolge, 11 Minuten zwischen Wohnort und ihrer Arbeitsstätte in B, so trifft sie bei einem Dienstende um 12:00 am Wohnort um 12:11 (zum Mittagessen) ein. Bei Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel würde sie erst um 12:37 (siehe Pendlerrechnerabfrage) am Wohnort eintreffen.

Erreicht aber die Bf. ihren Wohnort bei Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel (frühestens) um 12:37 und auch bei Nutzung des Privat-PKWs erst um 12:11, so es ihr nicht möglich mit öffentlichen Verkehrsmitteln zeitgerecht zu Dienstbeginn um 13:00 in C an ihrer Arbeitsstätte zu sein, da die Hinfahrt bei Benützen des in Frage kommenden öffentlichen Verkehrsmittels laut Pendlerrechnerabfrage um 12:04 und bei Nutzung von Park/Ride, also teilweisem Einsatz des PKWs, sogar schon um 12:00 beginnt.

Aufgrund der aufgezeigten Tatsache des Fehlens eines öffentlichen Verkehrsmittels zur erforderlichen Zeit ist die Zumutbarkeit der Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels, auch hinsichtlich der halben Fahrtstrecke (siehe Fahrtbeginn um 12:00) zur Arbeitsstätte in C zu verneinen.

Ist demnach die Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel für die Fahrtstrecke zur Arbeitsstätte in C als unzumutbar zu beurteilen, ist der Bf. unter Zugrundelegung einer Wegstrecke Wohnung - Arbeitsstätte von 14 Km (laut Aufzeichnungen der Bf.) das große Pendlerpauschale gem. § 16 Abs. 1 Z 6 lit. d EStG 1988 für eine einfache Fahrtstrecke von 2 - 20 km in Höhe von Euro 372,00 jährlich zu gewähren. Gemäß § 33 Abs. 5 Z 4 EStG 1988 steht ihr als Absetzbetrag ein Pendlereuro in Höhe von jährlich zwei Euro pro Kilometer der einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (laut Kilometeraufzeichnung 14 km), also Euro 28,00, zu.

Anzumerken ist, dass das Finanzamt nach nochmaligem Ersuchen auf die bisherigen Ausführungen im Vorlagebericht verwies und keine Stellungnahme zu den vorgelegten Reiseaufzeichnungen erfolgte.

Grundsätzlich ist – auch bei Bestehen mehrerer Dienstverhältnisse - wie im Beschwerdefall - der Verkehrsabsetzbetrag nur einmal zu gewähren. (vgl. VwGH 22.11.2006, 2004/15/0130).

Bezüglich des begehrten Kilometergeldes ist anzuführen, dass nur angefallene Aufwendungen infolge von tatsächlich vorgenommenen PKW-Fahrten **zwischen** zwei Arbeitsstätten mit den

tatsächlichen Kosten (idR geschätzt mit dem Kilometergeld) zu Werbungskosten führen (Doralt, Kommentar zum EStG²⁰, § 16, Tz 127 mwN) können.

Im vorliegenden Fall liegen jedoch keine Fahrten mit dem PKW zwischen der Arbeitsstätte in B und der Arbeitsstätte in C vor, da ja unstrittig dazwischen der Wohnort aufgesucht wurde, weshalb diesem Begehren nicht entsprochen werden kann.

Ergänzend wird darauf hingewiesen, dass die vorgelegten Aufzeichnungen nicht den Anforderungen eines ordnungsgemäß geführten Fahrtenbuches entsprechen, welche u.a. grundsätzlich im Detail zu enthalten haben: Zeit und Ort des Beginnes und des Endes jeder Reisebewegung unter Anführung des jeweiligen Kilometerstandes, des Zweckes etc.

Aus den dargelegten

Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Berechnung der Einkommensteuer 2016:

	In Euro
Das Einkommen beträgt	19.271,18
Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit	
Fa D	7.482,90
Hauskrankenhilfe B	12.352,28
Pendlerpauschale laut Vlg.	- 372,0 - 132,00
Pauschbetrag WK	
Gesamtbetrag der Einkünfte	19.331,18
Sonderausgaben /Pauschbetrag	- 60,00
Einkommen	19.271,18
0 % für die ersten 11.000,00	0,00
25 % für die weiteren 7.000,00	1.750,00

35 % für 1.271,18	444,90
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	2.194,90
Verkehrsabsetzbetrag	- 400,00
Pendlereuro	- 28,00
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	1.766,90
Steuer für die sonstigen Bezüge: 0% für 620,00	0,00
6 % für 2.728,42	163,71
Einkommensteuer	1.930,60
Anrechenbare Lohnsteuer	- 114,38
Rundungsdifferenz	- 0,22
Festgesetzte Einkommensteuer	1.816,00
Bisher festgesetzte Einkommensteuer	1.974,00
Abgabengutschrift	158,00

C) 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.

Ein Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor und basiert das Erkenntnis auf der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Gewährung des Pendlerpauschales bei Unzumutbarkeit.

Klagenfurt am Wörthersee, am 27. April 2020