

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. W in der Beschwerdesache des Bf., Gde X, N-Straße-xx, über die Beschwerde vom 26. April 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes Y, GDe Y, S-Straße-yy, vom 25. April 2018 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2017 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz: Bf.) bezog im Beschwerdejahr ua. vom 1. April bis zum 31. Dezember bei der ABC OG in GDe Y, F-Straße-ab, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Nach elektronischem Einlangen seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2017 am 25. April 2018 wurde der Bf. mit Bescheid vom selben Tag erklärungsgemäß zur Einkommensteuer für das Jahr 2017 veranlagt.

Mit dagegen erhobener Beschwerde vom 26. April 2018 führte der Bf. in der Folge aus, dass er versehentlich die Pendlerpauschale und den Pendlereuro nicht geltend gemacht habe; er wohne in X, N-Straße-xx, und sein Arbeitgeber sei die Fa. ABC OG in Y; seine Arbeitszeiten seien von 8:00 Uhr bis 17:00 Uhr. Nach dem Pendlerrechner ergebe sich für neun Monate 522,00 € an Pendlerpauschale (= sog. kleines Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 für eine einfache Fahrtstrecke von 20 km bis 40 km für neun Monate) und 40,50 € an Pendlereuro.

Mit Einkommensteuerbescheid 2017 (Beschwerdevorentscheidung gemäß § 262 BAO) vom 27. April 2018 wie das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab; begründend verwies die Abgabenbehörde auf folgendes Ergebnis einer unter Zugrundelegung der Angaben des Bf. (Wohnort: N-Straße-xx, X; Arbeitgeber: ABC OG, Y; Arbeitszeiten von 8:00 - 17:00 Uhr) durchgeführten, ihrer Ansicht nach bindend anzuwendenden Pendlerrechner-Abfrage:

“Die Benützung des Massenbeförderungsmittels (öffentliches Verkehrsmittel) ist ZUMUTBAR. Aufgrund der Wegstrecke von weniger als 20 km besteht KEIN Anspruch auf ein Pendlerpauschale.”

In der dagegen vom Finanzamt als Vorlageantrag gewerteten “Beschwerde” vom 8. Mai 2018 beantragte der Bf. unter Übermittlung einer Erklärung/Nachweis zur Berücksichtigung des Pendlerpauschales und des Pendlereuro ab 01.01.2014 (L34 EDV) zum 20. April 2018 wiederum, für neun Monate eine Pendlerpauschale iHv 522,00 € sowie einen Pendlereuro im Betrage von 40,50 € anzuerkennen; dazu gab er an, dass seine Arbeitszeiten bei der Fa. ABC OG von 7:30 Uhr bis 17:00 Uhr dauerten.

Im Zuge eines Vorhalteverfahrens (vgl. entsprechendes Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 19.12.2018) legte der Bf. eine Bestätigung der ABC OG vor, worin diese folgende Arbeitszeiten des Bf. bestätigte:

“Montag - Donnerstag 08:00 Uhr - 12:00 Uhr und 13:00 Uhr - 17:00 Uhr

Freitag hat Bf Schule

Freitag: 08:00 Uhr - 12 Uhr und 13:00 Uhr - 17:00 Uhr (wenn keine Schule stattfindet)“.

Mit Vorlagebericht vom 25. März 2019 legte das Finanzamt schließlich - wie dem Bf. mitgeteilt wurde - die in Rede stehende Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Dabei verwies die Abgabenbehörde auf ihre Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung.

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat über die Beschwerde erwogen:

Aufgrund der Aktenlage wird der Entscheidung folgender **Sachverhalt** als entscheidungswesentlich zugrundegelegt:

Nach § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde (so auch das Bundesfinanzgericht) unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht, wobei es genügt, hiebei von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt.

Der Bf. war im Beschwerdejahr unstrittig vom 1. April bis zum 31. Dezember bei der ABC OG in GDe Y, F-Straße-ab, beschäftigt und in Gde X, N-Straße-xx, wohnhaft.

Angesichts der vom Bf. vorgelegten Bestätigung seiner Arbeitgeberin war als erwiesen anzunehmen, dass der Bf. im beschwerdegegenständlichen Zeitraum (1.4.2017-31.12.2017) seine Arbeit bei der ABC OG - mit Ausnahme am Freitag, sofern Schule stattfand - um 8:00 Uhr begann und - bei einer einstündigen Mittagspause - um 17:00 Uhr wieder beendete.

Unstrittig war im Übrigen auch, dass dem Bf. im Streitjahr kein arbeitgebereigenes Kfz für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zur Verfügung gestellt wurde und er die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte an mehr als zehn Tagen pro Kalendermonat zurückgelegt hat. Das Vorliegen von Unzumutbarkeit wegen Behinderung wurde von Seiten des Bf. nicht behauptet und ergab sich Derartiges auch nicht aus der Aktenlage.

Streit besteht im konkreten Fall darüber, ob im Hinblick auf die Beschäftigung des Bf. bei der ABC OG vom 1. April 2017 bis zum 31. Dezember 2017 (neun Monate) das sog. kleine Pendlerpauschale iHv 522,00 € (696,00 € : 12 x 9) für eine Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte von mindestens 20 km bis 40 km als Werbungskosten und ein entsprechender Pendlereuro iHv 40,50 € (54,00 € : 12 x 9) als Absetzbetrag Anerkennung finden können oder nicht.

Rechtlich ergibt sich daraus Folgendes:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Nach Z 6 dieser Gesetzesstelle (idF BGBl. I Nr. 53/2013) zählen zu den Werbungskosten die Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte.

Intention des Gesetzgebers des EStG 1988 war es, durch Neuregelung der Absetzbarkeit von Kosten für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte den bis dahin steuerlich begünstigten, aus umweltpolitischer Sicht aber unerwünschten Individualverkehr einzudämmen und die Bevölkerung zum Umsteigen auf öffentliche Verkehrsmittel zu bewegen (VwGH 16.7.1996, 96/14/0002, 0003). Vor diesem Hintergrund wurde § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 geschaffen und ist diese Bestimmung daher so zu verstehen und auszulegen.

Nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. a EStG 1988 sind die Kosten der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Arbeitsweg) grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 EStG 1988) abgegolten, der allen aktiven Arbeitnehmern unabhängig von den tatsächlichen Kosten zusteht.

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 Kilometer** 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 Kilometer beträgt (sog. großes Pendlerpauschale).

Bei Anspruch auf das Pendlerpauschale steht nach Maßgabe des § 33 Abs. 5 Z 4 EStG 1988 auch ein Pendlereuro zu.

In zeitlicher Hinsicht müssen die entsprechenden Verhältnisse im Lohnzahlungszeitraum grundsätzlich *überwiegend* (dh. an mehr als der Hälfte der Arbeitstage im Lohnzahlungszeitraum) gegeben sein. An dieser Stelle wird auch auf die Aliquotierungsregelung des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. e EStG 1988 verwiesen.

Beträgt die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mindestens 20 km und ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, dann sind die in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c iVm § 124b Z 242 EStG 1988 genannten (vollen; dh. ab 11 Fahrten im Kalendermonat) Pauschbeträge zu berücksichtigen. Danach beträgt das sog. kleine Pendlerpauschale:

<i>Entfernung</i>	<i>Pauschbeträge</i>		
	<i>jährlich</i>	<i>monatlich</i>	<i>täglich</i>
<i>bei mindestens 20 km bis 40 km</i>	696,00 €	58,00 €	1,93 €
<i>bei mehr als 40 km bis 60 km</i>	1.356,00 €	113,00 €	3,77 €
<i>bei mehr als 60 km</i>	2.016,00 €	168,00 €	5,60 €

Ist dem Arbeitnehmer die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte **zumindest hinsichtlich der halben Entfernung nicht zumutbar**, dann werden gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. d iVm § 124b Z 242 EStG 1988 an Stelle der (vollen) Pauschbeträge nach lit. c leg. cit. folgende Pauschbeträge (sog. großes Pendlerpauschale) berücksichtigt:

<i>Entfernung</i>	<i>Pauschbeträge</i>		
	<i>jährlich</i>	<i>monatlich</i>	<i>täglich</i>
<i>bei mindestens 2 km bis 20 km</i>	372,00 €	31,00 €	1,03 €
<i>bei mehr als 20 km bis 40 km</i>	1.476,00 €	123,00 €	4,10 €
<i>bei mehr als 40 km bis 60 km</i>	2.568,00 €	214,00 €	7,13 €
<i>bei mehr als 60 km</i>	3.672,00 €	306,00 €	10,20 €

Nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. j EStG 1988 wird der Bundesminister für Finanzen (BMF) ermächtigt, Kriterien zur Festsetzung der Entfernung und der Zumutbarkeit der Benützung eines Massenverkehrsmittels mit Verordnung festzulegen.

Die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte umfasst nach § 1 Abs. 1 der grundsätzlich ab der Veranlagung 2014 bzw. ab 1. Jänner 2014 (sofern sich durch die Anwendung der Pendlerverordnung für den Abgabepflichtigen steuerliche Nachteile ergeben, gilt die Verordnung erst ab 12.2.2014) geltenden (geänderten) Pendlerverordnung (BGBl. II Nr. 276/2013 idF BGBl. II Nr. 154/2014; in der Folge kurz: VO) die gesamte Wegstrecke, die unter Verwendung eines Massenbeförderungsmittels (ausgenommen eines Schiffes oder Luftfahrzeuges) unter Verwendung eines privaten Pkws oder auf Gehwegen (Abs. 7) zurückgelegt werden muss, um nach Maßgabe des Abs. 2 in der kürzesten möglichen Zeitdauer (§ 2 Abs. 2) die Arbeitsstätte von der Wohnung aus zu erreichen. Entsprechendes gilt nach Maßgabe des Abs. 3 für die Entfernung zwischen Arbeitsstätte und Wohnung.

Ist die Benützung eines Massenverkehrsmittels zumutbar (§ 2 Abs. 1), bemisst sich nach § 2 Abs. 8 VO die Entfernung nach den Streckenkilometern des Massenverkehrsmittels und allfälliger zusätzlicher Straßenkilometer und Gehwege.

Nach § 2 Abs. 1 Z 1 VO liegt Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels vor, wenn

- a) zumindest 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 eine gültigen Ausweis gemäß § 29b der Straßenverkehrsordnung 1960, BGBl. Nr. 159 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. 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.

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 VO umfasst die Zeitdauer die gesamte Zeit, die vom Verlassen der Wohnung bis zum Arbeitsbeginn bzw. vom Arbeitsende 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 stehende Massenbeförderungsmittel zu berücksichtigen. Ist die Kombination von Massenbeförderungsmittel und Individualverkehrsmittel mit einem Anteil des Individualverkehrsmittels von höchstens 15 Prozent der Entfernung verfügbar, ist diese Kombination vorrangig zu berücksichtigen (§ 2 Abs. 2 Z 2 VO).

Steht sowohl ein Massenbeförderungsmittel als auch eine Kombination von Massenbeförderungsmittel und Individualverkehrsmittel zur Verfügung, liegt eine optimale Kombination nur dann vor, wenn die nach Z 2 ermittelte Zeitdauer gegenüber dem schnellsten Massenbeförderungsmittel zu einer Zeitersparnis von mindestens 15 Minuten führt (§ 2 Abs. 2 Z 3 VO).

Nach § 3 Abs. 1 VO ist für Verhältnisse innerhalb Österreichs für die Ermittlung der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bzw. zwischen Arbeitsstätte und Wohnung und für die Beurteilung, ob die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar oder unzumutbar ist, der vom BMF im Internet zur Verfügung gestellte *Pendlerrechner* zu verwenden; das Ergebnis ist daher *grundsätzlich verpflichtend* heranzuziehen.

Gemäß § 3 Abs. 5 VO ist das Ergebnis des Pendlerrechners dann (ausnahmsweise) nicht heranzuziehen, wenn nachgewiesen wird, dass bei der Berechnung der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bzw. der Entfernung zwischen Arbeitsstätte und Wohnung oder bei der Beurteilung, ob die Benützung eines Massenbeförderungsmittels unzumutbar ist, unrichtige Verhältnisse berücksichtigt werden (vgl. dazu zB Jakom/Lenneis EStG, 2018, § 16 Rz 30).

Angesichts dessen, dass die Arbeitszeiten des Bf. im gegenständlichen Beschwerdezeitraum erwiesenermaßen von 8:00 Uhr bis 17:00 Uhr dauerten, war im konkreten Fall für die Ermittlung der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bzw. zwischen Arbeitsstätte und Wohnung und für die Beurteilung, ob die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar oder unzumutbar ist, der von der Abgabenbehörde vorgelegte Pendlerrechnerausdruck (Abfragedatum: 26.4.2018) heranzuziehen, welcher unter Eingabe dieser nachgewiesenen Arbeitszeiten die Benützung des Massenbeförderungsmittels (öffentlichen Verkehrsmittels) für zumutbar und auf Grund der weniger als 20 km langen Wegstrecke keinen Anspruch auf eine Pendlerpauschale ausweist.

Einen entsprechend konkretisierten Nachweis iSd § 3 Abs. 5 der Pendlerverordnung, welcher zu einer anderen Beurteilung geführt hätte, hat der Bf. nicht erbracht. Das Ergebnis des von der Abgabenbehörde vorgelegten Pendlerrechnerausdruckes war damit verpflichtend zu berücksichtigen.

Angesichts der von der Pendlerverordnung aufgestellten Kriterien war daher der Vorgehensweise des Finanzamtes, das geltend gemachte sog. kleine Pendlerpauschale für eine Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte von mindestens 20 km bis 40 km nicht als Werbungskosten und nach Maßgabe des § 33 Abs. 5 Z 4 EStG 1988 damit kein Pendlereuro zu berücksichtigen, zu folgen und war folgedessen das Beschwerdebegehren als unbegründet abzuweisen.

Zulässigkeit der Revision:

Gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts die ordentliche 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 uneinheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Beschwerdefall lagen keine Rechtsfragen vor, denen grundsätzliche Bedeutung zukam. Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen beschränkten sich einerseits auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen VwGH-Rechtsprechung beantwortet wurden und solche, welche im Gesetz bzw. in der genannten Verordnung eindeutig gelöst sind. Im Übrigen hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab.

Gesamthaft war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 25. März 2021