

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. R in den Beschwerdesachen XY gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 14. März 2016 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2014 und vom 4. Oktober 2016 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2015 zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern 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

1. Der laut Behindertenpass mit einem Grad von 50% behinderte Beschwerdeführer hat in der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung 2014 das erhöhte Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. d EStG 1988 in Höhe von 3.672,00 € geltend gemacht.
2. Nach Aufhebung des zunächst erklärungsgemäß ergangenen Einkommensteuerbescheides berücksichtigte das Finanzamt im neuen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2014 vom 14. März 2016 nur mehr ein Pendlerpauschale in Höhe von 1.356,00 €. Begründend wurde ausgeführt, dass mangels Vorlage der hinsichtlich der Gehbehinderung notwendigen Bescheinigung (zB Befreiungsbescheid von der motorbezogenen Versicherungssteuer, Ausweis gemäß § 29b der Straßenverkehrsordnung oder Behindertenpass mit der Feststellung der Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel) nur das kleine Pendlerpauschale habe gewährt werden können.
3. In der dagegen erhobenen Beschwerde hat der Beschwerdeführer die Berücksichtigung des großen Pendlerpauschales (3.672,00 €) und des entsprechenden Pendlereuros beantragt. Er sei aufgrund seiner Gehbehinderung nicht fähig, die für die Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln erforderlichen Gehwege zurückzulegen. Das

Bundessozialamt habe ua. eine schwere Bewegungseinschränkung festgestellt (Zustand nach offenem Oberschenkelbruch mit Hüftgelenksbeteiligung links, Entwicklung einer Coxarthrose links). Wenn das große Pendlerpauschale nicht zustehe, werde in eventu das kleine Pendlerpauschale bei einem Arbeitsweg von mehr als 60 km geltend gemacht.

4. Mit Beschwerdevorentscheidung vom 27. Juli 2016 hat das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Da ein Nachweis für die Gehbehinderung trotz entsprechender Aufforderung nicht beigebracht worden sei, werde es im Rahmen der freien Beweiswürdigung als erwiesen angenommen, dass die Voraussetzungen für die Gewährung des großen Pendlerpauschales infolge einer Gehbehinderung nicht vorlägen. Das Pendlerpauschale für eine Wegstrecke von mehr als 60 km könne nicht berücksichtigt werden, weil die einfache Wegstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte dem Ergebnis des Pendlerrechners zufolge unter 60 km liege.

5. Mit Vorlageantrag vom 30. August 2016 hat der Beschwerdeführer wiederum die Berücksichtigung des großen Pendlerpauschales in Höhe von 3.672,00 €, in eventu die Berücksichtigung des Pendlerpauschales in Höhe von 2.016,00 € aufgrund eines Arbeitsweges von mehr als 60 km beantragt. Er sei aufgrund seiner Behinderung nicht fähig, die für die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel erforderlichen Gehwege zurückzulegen. Laut angeschlossener Bestätigung des Facharztes für Orthopädie und orthopädische Chirurgie vom 4. Juli 2016 sollte er längere Strecken über 500 m vermeiden. Er würde daher seine Gesundheit gefährden, wenn er Gehwege von mehr als 500 m, dazu noch unter zeitlichem Druck absolvieren würde. Vielmehr könne er diese Gehwege gar nicht zurücklegen.

6. Mit elektronisch eingereichtem Anbringen vom 7. Februar 2017 hat der Beschwerdeführer ergänzend beantragt, im Zusammenhang mit einem Kuraufenthalt in Bad H angefallene Aufwendungen in Höhe von 562,17 € als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt zu berücksichtigen.

7. Im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2015 vom 4. Oktober 2016 hat das Finanzamt unter Verweis auf die Begründung des Einkommensteuerbescheides 2014 wiederum nur ein Pendlerpauschale in Höhe von 1.356,00 € berücksichtigt.

8. Dagegen wandte sich der Beschwerdeführer mit Beschwerde und nach Ergehen einer abweisenden Beschwerdevorentscheidung mit Vorlageantrag. Begründend hat er zusammengefasst vorgebracht, dass das Ergebnis des Pendlerrechners gemäß § 3 Abs. 5 der Pendlerverordnung nicht heranzuziehen sei, wenn, so wie in seinem Fall, nachgewiesen werde, dass bei der Beurteilung, ob die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar oder unzumutbar sei, unrichtige Verhältnisse berücksichtigt worden seien. Aufgrund der nachgewiesenen Behinderung sollte er Strecken über 500 m vermeiden. Er könne keine öffentlichen Verkehrsmittel nutzen, weil er die Gehwege (auch beim Umsteigen) nicht schaffe bzw. er dabei seine Gesundheit zusätzlich gefährden würde. Laut Pendlerrechner betrage die Entfernung zwischen

Wohnung und Arbeitsstätte 66 km, er beantrage daher das große Pendlerpauschale in Höhe von 3.672,00 €.

9. Auf Vorhalt des Bundesfinanzgerichts hat der Beschwerdeführer einen Ausdruck des Pendlerrechners (Abfragedatum: 09.03.2016) vorgelegt, in dem die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit 66 km ausgewiesen ist.

II. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer ist Inhaber eines Behindertenpasses, in dem ihm ein Grad der Behinderung von 50% bescheinigt wird. Weitere Zusatzeintragungen, etwa über die Unzumutbarkeit der Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel, enthält der Behindertenpass nicht. Er fährt mit seinem Pkw idR arbeitstäglich von seiner Wohnung in A zu seinem Arbeitsort in B und retour. Die einfache Wegstrecke beträgt dem von ihm vorgelegten Ausdruck des Pendlerrechners vom 9. März 2016 zufolge 66 km.

Zum Nachweis seiner Gehbehinderung hat er ein Schreiben eines Facharztes für Orthopädie und orthopädische Chirurgie vom 4. Juli 2016 mit folgendem Inhalt vorgelegt.

"Anamnese:

Massive Lumbalgie/Ischialgie li, Wegstrecke zum Teil nur noch 1 km. Zn prox.

Femurfraktur li 85 / Motorrad

Status:

Li Hüfte schmerhaft bis 100, Rotation 0! In Abduktion fixiert, re Hüfte oB. Lasegue neg., Reflexe oB, neurologisch oB.

Procedere:

Lumbalgie durch die Coxarthrose li massiv verstärkt. Endo li auf lange Sicht. Zunächst Physio, evtl. noch MRT LWS KO besprochen. Längere Strecken über 500 m sollten vermieden werden."

Vom 16. Februar 2014 bis zum 9. März 2014 war der Beschwerdeführer auf Kur in Bad H. Den von ihm zu tragenden, belegmäßig nachgewiesenen Selbstbehalt (377,37 €) sowie die Fahrtkosten (184,80 €) hat der Beschwerdeführer als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt geltend gemacht.

III. Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung

1. Pendlerpauschale

§ 16 Abs. 1 EStG 1988 lautet auszugsweise:

"Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. ... Werbungskosten sind auch:

[...]

6. 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) Wird dem Arbeitnehmer ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zur Verfügung gestellt, steht kein Pendlerpauschale zu.

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,
bei mehr als 40 km bis 60 km	1 356 Euro jährlich,
bei mehr als 60 km	2 016 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,
bei mehr als 40 km bis 60 km	2 568 Euro jährlich,
bei mehr als 60 km	3 672 Euro jährlich.

[...]

j) Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, Kriterien zur Festlegung der Entfernung und der Zumutbarkeit der Benützung eines Massenverkehrsmittels mit Verordnung festzulegen."

Die Verordnung der Bundesministerin für Finanzen über die Kriterien zur Ermittlung des Pendlerpauschales und des Pendlereuros, zur Einrichtung eines Pendlerrechners und zum Vorliegen eines Familienwohnsitzes (Pendlerverordnung), BGBl. II Nr. 276/2013 idF BGBl. II Nr. 154/2014, lautet auszugsweise:

"[...]

"Zumutbarkeit und Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels

§ 2. (1) Die Zumutbarkeit bzw. Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels ist nach Z 1 und Z 2 zu beurteilen. Dabei sind die Verhältnisse gemäß § 1 zu Grunde zu legen. Die Umstände, die die Zumutbarkeit bzw. Unzumutbarkeit begründen, müssen jeweils überwiegend im Kalendermonat vorliegen.

1. Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels liegt vor, wenn,

- a) zumindest für 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 einen gültigen Ausweis gemäß § 29b der Straßenverkehrsordnung 1960, BGBI. Nr. 159, in der Fassung des Bundesgesetzes BGBI. 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 BGBI. Nr. 283/1990, in der Fassung des Bundesgesetzes BGBI. I Nr. 150/2002) eingetragen ist.

2. 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.

[...]

Pendlerrechner

§ 3. (1) Für die Ermittlung der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bzw. zwischen Arbeitsstätte und Wohnung (§ 1) und für die Beurteilung, ob die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar oder unzumutbar ist (§ 2), ist für Verhältnisse innerhalb Österreichs der vom Bundesministerium für Finanzen im Internet zur Verfügung gestellte Pendlerrechner zu verwenden.

(2) Dem Pendlerrechner sind die Verhältnisse zu Grunde zu legen, die für den abgefragten Tag bestehen.

(3) Entsprechen die zeitlichen und örtlichen Umstände der Erbringung der Arbeitsleistung während des gesamten Kalendermonats im Wesentlichen jenen, die für den abgefragten Tag im Pendlerrechner bestehen, kann angenommen werden, dass das unter Verwendung des Pendlerrechners für den abgefragten Tag ermittelte Ergebnis mit dem übereinstimmt, das sich für alle maßgebenden Tage des Kalendermonats ergibt.

(4) Liegen für verschiedene abgefragte Tage unter Verwendung des Pendlerrechners unterschiedliche Ergebnisse vor, ist jenes maßgebend, das für einen abgefragten Tag

(Abs. 3) ermittelt wurde, der jenem Kalenderjahr zuzurechnen ist, für das die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und die Beurteilung, ob die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar ist, zu beurteilen ist. In allen anderen Fällen ist die zeitnähere Abfrage nach Abs. 3 maßgebend.

(5) Das Ergebnis des Pendlerrechners ist nicht heranzuziehen, wenn nachgewiesen wird, dass

1. bei der Berechnung der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bzw. der Entfernung zwischen Arbeitsstätte und Wohnung (§ 1) oder

2. bei der Beurteilung, ob die Benützung eines Massenbeförderungsmittels unzumutbar ist (§ 2)

unrichtige Verhältnisse berücksichtigt werden. Dieser Nachweis kann vom Steuerpflichtigen nur im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung erbracht werden. Die Nachweismöglichkeit erstreckt sich jedoch nicht auf jene Verhältnisse, die dem Pendlerrechner auf Grund einer abstrakten Betrachtung des Individualverkehrs hinterlegt sind und auf einer typisierenden Betrachtung beruhen (beispielsweise die hinterlegte Durchschnittsgeschwindigkeit).

[...]"

Die Benützung eines Massenbeförderungsmittels ist nach § 2 Abs. 1 der Pendlerverordnung dann unzumutbar, wenn die Voraussetzungen der Z 1 (fehlendes Massenbeförderungsmittel auf zumindest dem halben Arbeitsweg; Ausweis gemäß § 29b StVO; Eintragung der Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel im Behindertenpass) bzw. der Z 2 (Überschreiten der zumutbaren Fahrtdauer) erfüllt sind. Die Tatbestandsvoraussetzungen sind in der Verordnung damit taxativ aufgezählt (vgl. Lenneis in Jakom, EStG, 2017, § 16 Tz 29).

Vor diesem Hintergrund war mit dem Einwand des Beschwerdeführers, die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel sei ihm aufgrund seiner durch den ärztlichen Befund vom 4. Juli 2016 belegten Gehbehinderung nicht zumutbar, nichts zu gewinnen.

Abweichend von der bis zum Inkrafttreten der mit BGBl. II Nr. 276/2013 kundgemachten Pendlerverordnung geltenden Rechtslage, nach der in Bezug auf die Feststellung der Unzumutbarkeit der Verwendung öffentlicher Verkehrsmittel, mangels bindender Beweisregeln, die allgemeinen Bestimmungen der BAO (insbesondere des § 166 BAO) galten und demnach als Beweismittel alles in Betracht kam, was zur Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich war, ua. also auch ein ärztliches Gutachten (vgl. VwGH 1.9.2015, 2012/15/0197), sieht § 2 Abs. 1 Z 1 der Pendlerverordnung hinsichtlich der Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels infolge einer körperlichen Beeinträchtigung wie der Gehbehinderung des Beschwerdeführers eine bindende Beweisregel, nämlich den Nachweis durch eine der dort angeführten Bescheinigungen vor

(vgl. VwGH 1.9.2015, 2012/15/0197, betreffend § 3 Abs. 1 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen in dem ebenfalls normiert ist, dass die Körperbehinderung durch eine Bescheinigung gemäß § 29b StVO oder einen Bescheid über die Befreiung von der Kraftfahrzeugsteuer nachzuweisen ist). Der Nachweis einer Unzumutbarkeit mittels eines ärztlichen Sachverständigengutachtens kommt nach der im Beschwerdefall anzuwendenden Rechtslage sohin - abgesehen davon, dass der vorgelegte ärztliche Befund vom 4. Juli 2016 nicht auf den Zustand in den hier interessierenden Jahren 2014 und 2015 abstellt und keine Aussagen über die Auswirkungen der gesundheitlichen bzw. körperlichen Beeinträchtigung auf die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel enthält, sondern einzig festhält, dass längere Strecken über 500 m vermieden werden sollten - nicht in Betracht.

Nachdem ein Nachweis gemäß § 2 Abs. 1 Z 1 lit. b oder c der Pendlerverordnung nicht vorgelegt wurde, liegt eine Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel nach § 2 der Pendlerverordnung nicht vor und wurden daher auch keine der Heranziehung des Pendlerrechners entgegenstehenden unrichtigen Verhältnisse im Sinne des § 3 Abs. 5 der Pendlerverordnung berücksichtigt. Die Berücksichtigung des (kleinen) Pendlerpauschales gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 erweist sich damit als rechtmäßig.

Die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte beträgt nach aktueller Ermittlung mittels Pendlerrechner (Abfragedatum: 13.09.2017) 60 km. Dem vom Beschwerdeführer vorgelegten Ausdruck des Pendlerrechners (Abfragedatum: 09.03.2016) zufolge beträgt die Entfernung unter Heranziehung der selben Basisdaten (Wohnort, Arbeitsort, Arbeitsbeginn und Arbeitsende) 66 km. Abfrageergebnisse betreffend einen davor bzw. in den hier strittigen Jahren (2014 und 2015) liegenden Tag konnte das Finanzamt nicht vorlegen. Gemäß § 3 Abs. 4 der Pendlerverordnung war daher das zeitnähere und somit das vom Beschwerdeführer vorgelegte Abfrageergebnis heranzuziehen und folglich das Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 bei einer einfachen Fahrtstrecke von mehr als 60 km zu berücksichtigen. Der Pendlereuro war demzufolge mit 132,00 € zu berücksichtigen.

2. Außergewöhnliche Belastung

Gemäß § 1 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idF BGBl. II Nr. 430/2010, sind, wenn der Steuerpflichtige ua. Aufwendungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung hat, die in den §§ 2 bis 4 dieser Verordnung genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen.

Gemäß § 1 Abs. 3 der Verordnung sind die Mehraufwendungen gemäß den §§ 2 bis 4 dieser Verordnung nicht um eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) oder um einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 zu kürzen.

Nach § 4 der Verordnung sind nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (zB Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.

Unter die im nachgewiesenen Ausmaß gesondert absetzbaren Kosten nach § 4 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen fallen auch in ursächlichem Zusammenhang mit der Behinderung stehende Kosten der Heilbehandlung (vgl. VwGH 3.8.2004, 99/13/0169); als Kosten der Heilbehandlung wiederum gelten ua. Kurkosten bei ärztlich verordneten Kuren (vgl. Doralt, EStG, 15. Aufl., § 35 Tz 17). Ebenso stellen die im Zusammenhang mit einer Heilbehandlung stehenden Fahrtkosten eine zusätzliche außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 4 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen dar (vgl. VwGH 1.9.2015, 2012/15/0197, mwN). Die geltend gemachten Aufwendungen waren daher antragsgemäß als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt zu berücksichtigen.

Gesamthaft gesehen war den Beschwerden daher insoweit teilweise Folge zu geben, als das Pendlerpauschale in den Streitjahren jeweils mit 2.016,00 € und der Pendlereuro jeweils mit 132,00 € zu berücksichtigen war. Betreffend das Jahr 2014 waren zudem außergewöhnliche Belastungen in Höhe von 562,17 € in Abzug zu bringen. Im Übrigen war den Beschwerden ein Erfolg zu versagen.

IV. 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.

Die Frage der Höhe des zu berücksichtigenden Pendlerpauschales wurde ebenso wie jene der Anerkennung der geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen auf Grundlage der angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sowie von nicht über den Einzelfall hinaus bedeutsamen Sachverhaltsfeststellungen beurteilt. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt damit nicht vor und ist eine (ordentliche) Revision daher nicht zulässig.

Feldkirch, am 21. September 2017

