

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri über die Beschwerde der Bf., gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2017 zu Recht erkannt:

I.) Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

II.) Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

III.) Gegen dieses Erkenntnis ist g emäß Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) eine Revision nicht zulässig.

## **Entscheidungsgründe**

### **A) Sachverhalt und Verfahrensgang:**

Die Beschwerdeführerin (Bf.) ist ungarische Staatsbürgerin mit Hauptwohnsitz in Ungarn. Im Streitjahr ist sie als Pflegeassistentin in Österreich tätig. Da sie in Österreich über keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt verfügt, pendelt sie täglich von A nach B.

In ihrer Erklärungen zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2017 macht die Bf. Sonderausgaben in der Höhe von 3.915,50 Euro geltend und beantragte die Berücksichtigung des „großen“ Pendlerpauschales in der Höhe von 3.672 Euro.

Mit Ergänzungsersuchen vom 20. Februar 2018 forderte das Finanzamt die Bf. auf, die Formulare L1i (für die Option zur unbeschränkten Steuerpflicht), E9 bestätigt vom ungarischen Wohnsitzfinanzamt sowie L34a für das Pendlerpauschale vorzulegen. Darüber hinaus wurde um Bekanntgabe der Gründe ersucht, warum die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel von der Wohnung in A zum österreichischen Dienstgeber nicht möglich sei.

Mit Bescheid vom 11. Mai 2018 wies das Finanzamt den Antrag auf Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2017 mit der Begründung ab, dass die benötigten Unterlagen nicht beigebracht wurden.

In der Beilage zu der gegen den Bescheid vom 11. Mai 2018 rechtzeitig eingebrachten Beschwerde übermittelte die Bf. die mit Vorhalt vom 20. Februar 2018 abverlangten Unterlagen.

Mit einem weiteren Ergänzungsersuchen vom 29. Mai 2018 ersuchte das Finanzamt um Vorlage der vom Arbeitgeber bestätigten Arbeitsaufzeichnungen für das Jahr 2017, welche die Bf. am 6. Juni 2018 persönlich überreichte.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 14. Juni 2018 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für das Jahr 2017 in der Höhe von -830 Euro fest und änderte den Einkommensteuerbescheid 2017 dahingehend ab, als es das Pendlerpauschale in der Höhe von 1.457 Euro berücksichtigte.

Mit Eingabe vom 8. Juli 2018 übermittelte die Bf. eine Stellungnahme zur Beschwerdeverentscheidung vom 14. Juni 2018, welche als Vorlageantrag gewertet wurde. Darin wendet die Bf. ein, dass sich ihre Arbeit als Pflegeassistentin aus Turnusdiensten mit sehr flexiblen Arbeitszeiten zusammensetze, welche das tägliche (von Montag bis Sonntag) Pendeln von ihrem Wohnort in A zu ihrem Arbeitsplatz nach B mit öffentlichen Verkehrsmitteln unmöglich mache. Nach einem 12-stündigen Arbeitstag mit pflegebedürftigen Menschen sei es verständlich, dass man den schnellstmöglichen Weg nach Hause wähle.

Zu den nachstehend angeführten überwiegenden Arbeitszeiten der Bf. gäbe es keinerlei Anbindung vom Hauptbahnhof B zum Arbeitsort der Bf. Die Verwendung öffentlicher Verkehrsmittel sei daher nicht möglich.

Überwiegende Arbeitszeit ohne Vorbereitungszeit:

06:45 Uhr bis 18:45 Uhr

18:30 Uhr bis 07:00 Uhr

Die Übergabe der Dienste beanspruche zusätzlich eine Zeit von ca. 10 Minuten.

Mit Vorlagebericht vom 6. Dezember 2018 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

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

### **I. Entscheidungsrelevanter Sachverhalt**

Die Bf. ist ungarische Staatsbürgerin mit Hauptwohnsitz in Ungarn. Im Streitjahr ist sie als Pflegeassistentin in Österreich tätig. Ihre Arbeit setzt sich aus Turnusdiensten mit sehr flexiblen Arbeitszeiten zusammen und macht das tägliche Pendeln von ihrem Wohnort in A zu ihrem Arbeitsplatz nach B erforderlich .

Die Bf. beantragte die Berücksichtigung des großen Pendlerpauschales in der Höhe von 3.672 Euro und begründete dies damit, dass ihr die Verwendung öffentlicher Verkehrsmittel nicht möglich sei, da es zu ihren überwiegenden Arbeitszeiten keinerlei Anbindung vom Hauptbahnhof B zu ihrer Arbeitsstätte gäbe.

Aus den seitens der Bf. vorgelegten Arbeitszeitaufzeichnungen geht hervor, dass die überwiegenden Arbeitszeiten der Bf. im Zeitraum von 06:45 Uhr bis 18:45 Uhr bzw. 18:30 Uhr bis 7:00 Uhr bestehen.

Das Finanzamt hat in der Beschwerdeentscheidung die beantragten Sonderausgaben berücksichtigt und das Pendlerpauschale in der Höhe von 1.457 Euro gewährt.

## **II. Beweiswürdigung**

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen sind aktenkundig. Dagegen sprechende Umstände sind nicht ersichtlich.

Vor diesem Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs. 2 BAO als erwiesen annehmen.

## **III. Rechtsgrundlagen**

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Nach Z 6 dieser Gesetzesstelle sind Werbungskosten auch die Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. a EStG 1988 sind diese Ausgaben durch den Verkehrsabsetzbetrag abgegolten. Nach Maßgabe der lit. b bis lit. j stehen zusätzlich ein Pendlerpauschale sowie nach Maßgabe des § 33 Abs. 5 Z 4 EStG 1988 ein Pendlereuro zu. Mit dem Verkehrsabsetzbetrag, dem Pendlerpauschale und dem Pendlereuro sind alle Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten.

Bei einer Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte von mindestens 20 km und Zumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels beträgt das Pendlerpauschale, je nach Entfernung, 696 Euro, 1.356 Euro oder 2.016 Euro jährlich ("kleines" Pendlerpauschale; § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c).

Bei Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Entfernung, beträgt das Pendlerpauschale, wieder gestaffelt nach Entfernung, 372 Euro, 1.476 Euro, 2.568 Euro oder 3.672 Euro jährlich ("großes" Pendlerpauschale; § 16 Abs. 1 Z 6 lit. d).

Die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Kriterien zur Ermittlung des Pendlerpauschales und des Pendlereuros, zur Einrichtung eines Pendlerrechners und zum Vorliegen eines Familienwohnsitzes (PendlerVO), BGBl. II Nr. 276/2013 idF BGBl. II Nr. 154/2014, legt auszugsweise fest wie nachstehend:

Gemäß § 2 Abs. 1 Z 1 PendlerVO liegt Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels 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 , 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.

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.

Gemäß § 2 Abs. 2 PendlerVO 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 PendlerVO 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 stehendes Massenbeförderungsmittel zu berücksichtigen... (§ 2 Abs. 2 Z 2 PendlerVO).

### **III. Rechtliche Beurteilung**

Die Bf. behauptet eine Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte aus Gründen des § 2 Abs. 1 Z 1 lit. a PendlerVO und bringt dazu vor, dass es zu ihren überwiegenden Arbeitszeiten keinerlei Anbindung vom Hauptbahnhof B zu ihrer Arbeitsstätte gäbe.

Dazu ist zunächst darauf hinzuweisen, dass es sich bei der Wegstrecke vom Hauptbahnhof B zur Arbeitsstätte der Bf. bzw. umgekehrt, für welche es laut den Ausführungen der Bf. keine Anbindung eines öffentlichen Verkehrsmittels gäbe, um einen Fußweg von 1,7 km handelt. Dieser stellt im Hinblick auf die gesamte Entfernung zwischen dem Wohnort in A und der Arbeitsstätte in B, welche laut Google Maps ca. 43 Km beträgt,

nicht annähernd die Hälfte der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte dar. Gemäß § 2 Abs. 1 Z 1 lit. a PendlerVO liegt eine Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels jedoch nur dann vorliegt, wenn zumindest für die Hälfte der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte oder zwischen Arbeitsstätte und Wohnung kein Massenbeförderungsmittel zur Verfügung steht.

Soweit die Bf. also beanstandet, dass für den Arbeitsweg eine Kombination von Privatfahrzeug, Massenbeförderungsmittel und Fußweg unterstellt wurde, ist ihr entgegenzuhalten, dass die gesetzlichen Materialien dies vorsehen, sofern **für mehr als die Hälfte der Entfernung ein Massenbeförderungsmittel** zur Verfügung steht (siehe oben § 2 Abs. 2 Z 2 PendlerVO; vgl. weiters *Jakom/Lenneis*, EStG 2015, § 16 Rz 29 sowie UFS 25.2.2009, RV/0020-F/09 mit weiteren Lehr- und Judikaturhinweisen).

Zutreffend hat die belangte Behörde daher in der Beschwerdeentscheidung die Wegzeiten der Bf. unter Anfahrt zum Bahnhof A mit Privat-PKW und Weiterfahrt mit den öffentlichen Verkehrsmitteln sowie Fußweg von B Hauptbahnhof zur Arbeitsstätte bzw. umgekehrt auf dem Heimweg berechnet.

Die Benützung eines Massenbeförderungsmittels ist somit zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke zumutbar. Damit sind die Anspruchsvoraussetzungen für die Zuerkennung des großen Pendlerpauschales aus Gründen des § 2 Abs. 1 Z 1 lit. a PendlerVO nicht erfüllt.

Zu untersuchen bleibt daher nur noch, ob gemäß § 2 Abs. 1 Z 2 lit. b und c PendlerVO eine Unzumutbarkeit der Benützung von Massenbeförderungsmitteln wegen überlanger Zeitdauer vorliegt.

Aus den Arbeitsaufzeichnungen der Bf. geht hervor, dass ihre überwiegenden Arbeitszeiten im Zeitraum von 06:45 Uhr bis 18:45 Uhr bzw. 18:30 Uhr bis 7:00 Uhr bestehen.

Nach der elektronischen Fahrplanauskunft der ÖBB verkehrten auf der Strecke A - B Hauptbahnhof im Jahr 2017 zu den überwiegenden Arbeitszeiten der Bf. folgende öffentliche Verkehrsmittel:

Dienstbeginn 06:45 Uhr: Zugabfahrt A 05:23 Uhr, Ankunft B 06:23 Uhr

Dienstbeginn 18:30 Uhr: Zugabfahrt A 16:44 Uhr, Ankunft B 17:25 Uhr

Dienstende 18:45 Uhr: Zugabfahrt B 19:31 Uhr, Ankunft A 20:00 Uhr

Dienstende 07:00 Uhr: Zugabfahrt B 07:39 Uhr, Ankunft A 08:16 Uhr

Die belangte Behörde hat die Wegzeiten der Bf. im Streitzeitraum sorgfältig ermittelt.

In den Monaten **Jänner 2017 bis März 2017** und **Juni 2017 bis Dezember 2017** ergibt sich daraus eine überwiegende Gesamtwegzeit für die Fahrt von A nach B am Morgen (Dienstbeginn um 06:45 Uhr), welche inklusive aller Fußwege zwischen 85 Minuten und 94 Minuten variiert.

Für die Heimfahrt von B nach A variiert die Gesamtwegzeit in diesem Zeitraum - je nach Dienstende - zwischen 72 Minuten und 93 Minuten.

Damit übersteigt die Zeitdauer – sowohl auf der Hin- als auch auf der Heimfahrt – 60 Minuten, nicht aber 120 Minuten, sodass auf die entfernungsabhängige Höchstdauer gemäß § 2 Abs. 1 Z 2 lit.c PendlerVO abzustellen ist.

Im gegenständlichen Fall beträgt die entfernungsabhängige Höchstdauer höchstens 103 Minuten (60 Minuten + 43 Minuten bei 43 km).

Infolge des Unterschreitens der entfernungsabhängigen Höchstdauer von 103 Minuten i.S.d. § 2 Abs. 1 Z 2 lit. c PendlerVO war die Benützung eines Massenbeförderungsmittels in den Monaten Jänner 2017 bis März 2017 und Juni 2017 bis Dezember 2017 zumutbar.

In den Monaten **April und Mai 2017** ergibt sich eine überwiegende Gesamtwegzeit für die Fahrt von A nach B (Dienstbeginn 18:30 Uhr) von 118 Minuten. Infolge des Überschreibens der entfernungsabhängigen Höchstdauer von 103 Minuten i.S.d. § 2 Abs. 1 Z 2 lit. c PendlerVO war die Benützung eines Massenbeförderungsmittels in diesen Monaten daher nicht zumutbar.

Die Berechnung des Pendlerpauschales für das Streitjahr 2017 stellt sich somit wie folgt dar:

Jänner 2017 bis März 2017 und Juni 2017 bis Dezember 2017 (10 Monate): 113 Euro/Monat

April 2017 und Mai 2017 (2 Monate): 214 Euro/Monat

$113 \text{ Euro} \times 10 + 214 \text{ Euro} \times 2 = 1.130 \text{ Euro} + 428 \text{ Euro} = \mathbf{1.558 \text{ Euro}}$

Aus den dargelegten Gründen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

## **V. Unzulässigkeit 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.

Die Lösung der streitgegenständlichen Rechtsfrage (Zumutbarkeit oder Unzumutbarkeit eines Massenbeförderungsmittels) ergibt sich unmittelbar aus der PendlerVO und beruht andererseits auf Sachverhalts- und Beweiswürdigungsfragen, die einer Revision nicht zugänglich sind.

Beilage: 1 Berechnungsblatt (Einkommensteuer 2017)

