

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache Bf., W., gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 8/16/17 vom 19.11.2014, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2013, zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

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

## **Entscheidungsgründe**

Die Beschwerdeführerin (Bf.) bezog im Streitjahr 2013 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bei zwei Dienstgebern, und zwar bei P. (Anstellung vom 1.1. bis 31.5.), und bei der X. (Anstellung vom 5.8. bis 31.12.).

Nach Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2013, in dem das Finanzamt kein Pendlerpauschale berücksichtigte, brachte die Bf. am 13. Oktober 2014 neuerlich eine Einkommensteuererklärung ein, in der sie ein Pendlerpauschale in Höhe von € 615 beantragte.

Das Finanzamt nahm das Verfahren mit Bescheid gemäß § 303 Abs. 1 BAO vom 19. November 2014 wieder auf und erließ gleichzeitig einen neuen Sachbescheid, in dem das Pendlerpauschale mit der Begründung nicht anerkannt wurde, dass die Benutzung des Massenbeförderungsmittels zumutbar sei. Aufgrund der Wegstrecke von weniger als 20 km bestehe kein Anspruch auf ein Pendlerpauschale. Im Falle des Bestehens mehrerer Wohnsitze sei die Entfernung zum nächstgelegenen Wohnsitz maßgebend.

Die Bf. brachte (nur) gegen den Sachbescheid Beschwerde ein und führte aus, dass ihr die Benützung eines Massenbeförderungsmittels nicht zumutbar sei, weil die Arbeitsstelle bei P. mit öffentlichen Verkehrsmitteln nicht erreichbar sei. Sie müsste mit dem Bus bis

M, Handelsakademie, fahren und dann 1,7 km neben der Bundesstraße (!) zu Fuß gehen. Des Weiteren hätte sie Arbeitszeiten bis 18:30. Um diese Zeit fahre kein Bus mehr, abgesehen davon dass es wieder 1,7 km Fußweg neben der Bundesstraße wären. Es gebe dort keinen Gehweg. Die Arbeitsstelle der Firma L. GmbH sei ebenfalls mit öffentlichen Verkehrsmitteln bei ihren Dienstzeiten nicht erreichbar. Der Heimweg sei mit öffentlichen Verkehrsmitteln nicht zu bewältigen. Sie habe Dienstzeiten zwischen 07:00 und 22:00 Uhr. Der letzte Bus, mit dem sie nach Hause kommen würde, fahre um 17:25 Uhr und der erste Bus fahre von ihrem Nebenwohnsitz (näher am Arbeitsplatz) erst um 07:13 Uhr. Zu Fuß wären es 12,2 km.

Das Finanzamt erließ am 3. Februar 2015 eine Beschwerdeentscheidung, mit der es die Beschwerde vom 16. Dezember 2014 mit der Begründung abwies, dass Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte grundsätzlich mit dem Verkehrsabsetzbetrag abgegolten seien. Eine Pendlerpauschale stehe zu, wenn die Entfernung zur Arbeitsstätte mind. 20 km betrage und die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar sei (§ 16 Abs 1 Z 6 lit c EStG) oder wenn die Entfernung zur Arbeitsstätte mind. 2 km betrage die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumindest hinsichtlich der halben Wegstrecke nicht zumutbar sei (lit d).

Der Weg vom Hauptwohnsitz der Bf. in 1160 Wien, G-Gasse, zur Arbeitsstätte P., 1190 Wien, M-Gasse, sei jedenfalls zumutbar durch Massenbeförderungsmittel zurückzulegen. Selbiges gelte für die Wegstrecke zum Arbeitgeber L. GmbH, 1060 Wien, M-Straße 89/19.

Die Angaben zu den Arbeitswegen in der Beschwerde seien nicht nachvollziehbar. Die Beschwerde sei daher abzuweisen.

Die Bf. stellte am 26. Februar 2015 einen Vorlageantrag und brachte darin vor, dass die Begründung für die Abweisung der Beschwerde für sie nicht nachvollziehbar sei und falsche Daten beinhalte.

Die vom Finanzamt genannte Arbeitsstätte bei P. sei ihr völlig unbekannt. Ihr Arbeitsort sei, wie auch im Jahr 2012, in M., gewesen. Diese befinde sich im Burgenland.

Es sei richtig, dass der Arbeitgeber L. GmbH das Büro auf der M-Straße in Wien. Dies sei jedoch eine Leihfirma. Sie arbeite über diese Leihfirma bei X.. Der Arbeitsort sei O., das sich ebenfalls im Burgenland befindet.

Die Angaben zu ihren Arbeitswegen seien durchaus nachvollziehbar, wenn man darauf achte, wo sich ihre Arbeitsorte befinden. Da das Finanzamt ja den kürzesten Weg berechne, habe sie eine detaillierte Beschreibung des Arbeitsweges von ihrem Zweitwohnsitz übermittelt, der nun mal näher an den Arbeitsorten liege.

Sie ersuche um erneute Überprüfung mit der Berücksichtigung der richtigen Arbeitsorte.

Im Vorlagebericht an das Bundesfinanzgericht führte das Finanzamt wie folgt aus:

*"Nachdem die maßgeblichen Adressen von der Bf nicht dargelegt wurden, hat die Behörde bei der BVE-Erledigung die Arbeitsstättenadressen laut Lohnzettel bei der Beurteilung*

*herangezogen. Diese erwiesen sich als falsch. Folgende Daten sind nun nach neuerlicher Überprüfung und telefonischer Rücksprache mit der Bf der Beurteilung zu Grunde zu legen: Nächstgelegene Wohnadresse lt. ZMR: Bgld; P.: Anstellung vom 1.1. - 31.5.; Adresse: M-Bgld; Arbeitszeit: 9:00-18:30; 3-5 Tage/Woche somit jedenfalls mindestens 11 Tage im Monat. L.: Anstellung vom 5.8. - 31.12.; L-Bgld; Arbeitszeit: 7:00-22:00; 4-5 Tage/Woche somit jedenfalls mindestens 11 Tage im Monat. Laut hochgeladenem Pendlerrechner steht für das 1. Arbeitsverhältnis (...) die kleine Pendlerpauschale iHv € 696,- jährlich zu (Pendlereuro = € 60/Jahr) , für das 2. Arbeitsverhältnis (...) steht das große Pendlerpauschale iHv € 372,- jährlich zu (Pendlereuro = € 38/Jahr). Umgerechnet auf die tatsächliche Beschäftigungsdauer (jeweils 5 Monate) bedeutet dies € 290  $(696/12*5)$  + € 155  $(372/12*5)$  = € 445,- Pendlerpauschale und € 25 + € 16 = € 41 Pendlereuro."*

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

#### **Gesetzliche Bestimmungen:**

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 sind Werbungskosten auch Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen gilt nach lit. a, dass diese Ausgaben bei einer einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis 20 km grundsätzlich - soweit nicht die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel unzumutbar ist - durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 EStG 1988) abgegolten sind.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 iVm § 124b Z 242 EStG 1988 idF BGBl I 53/2013 gilt ab der Veranlagung 2013 für die Berücksichtigung von Ausgaben/Aufwendungen des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte Folgendes:

*„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.“*

*„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.“*

Zu dieser Bestimmung ist die Pendlerverordnung, BGBl. II 276/2013, erlassen worden.

§ 33 Abs. 5 EStG 1988 lautet:

*"Bei Einkünften aus einem bestehenden Dienstverhältnis stehen folgende Absetzbeträge zu:*

- 1. Ein Verkehrsabsetzbetrag von 291 Euro jährlich.*
- 2. Ein Arbeitnehmerabsetzbetrag von 54 Euro jährlich, wenn die Einkünfte dem Lohnsteuerabzug unterliegen.*
- 3. Ein Grenzgängerabsetzbetrag von 54 Euro jährlich, wenn der Arbeitnehmer Grenzgänger (§ 16 Abs. 1 Z 4) ist. Dieser Absetzbetrag vermindert sich um den im Kalenderjahr zu berücksichtigenden Arbeitnehmerabsetzbetrag.*
- 4. 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 hat. Für die Berücksichtigung des Pendlereuros gelten die Bestimmungen des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b und lit. e bis j entsprechend.*
- 5. Ein Pendlerausgleichsbetrag nach Maßgabe des Abs. 9a."*

§ 33 Abs. 8 bis 9a EStG 1988 lauten:

*"(8) Ist die nach Abs. 1 und 2 berechnete Einkommensteuer negativ, so ist insoweit der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der Alleinerzieherabsetzbetrag gutzuschreiben. Ergibt sich bei Steuerpflichtigen, die Anspruch auf den Arbeitnehmerabsetzbetrag oder Grenzgängerabsetzbetrag haben, nach Abs. 1 und 2 keine Einkommensteuer, so sind 10% der Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 3 lit. a (ausgenommen Betriebsratsumlagen) und der Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 4 und 5, höchstens aber 110 Euro jährlich, gutzuschreiben. Auf Grund zwischenstaatlicher oder anderer völkerrechtlicher Vereinbarungen steuerfreie Einkünfte sind für Zwecke der Berechnung der negativen Einkommensteuer wie steuerpflichtige Einkünfte zu behandeln. Der Kinderabsetzbetrag gemäß Abs. 3 bleibt bei der Berechnung außer Ansatz. Die Gutschrift hat im Wege der Veranlagung zu erfolgen.*

*(9) Steht ein Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 zu, erhöht sich der Prozentsatz von 10% gemäß Abs. 8 auf 18% und der Betrag von höchstens 110 Euro gemäß Abs. 8 auf höchstens 400 Euro jährlich (Pendlerzuschlag).*

*(9a) Besteht Anspruch auf ein Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 und ergibt die Berechnung der Einkommensteuer nach Abs. 1 und 2 eine Steuer von einem Euro, steht zusätzlich ein Pendlerausgleichsbetrag in Höhe von 289 Euro zu, der auch zu einer Steuergutschrift führen kann. Der Pendlerausgleichsbetrag vermindert sich gleichmäßig einschleifend zwischen einer Einkommensteuer nach Abs. 1 und 2 von einem Euro und 290 Euro auf Null."*

**Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zu Grunde gelegt:**

Fest steht, dass bereits im angefochtenen Einkommensteuerbescheid die Steuer nach Abzug der Absetzbeträge Null betragen hat.

Weiters kam auch das Finanzamt aufgrund der Ausführungen der Bf. im Vorlageantrag zum Ergebnis, dass der Bf. dem Grunde nach ein Pendlerpauschale zusteht, ermittelte dieses aber abweichend von der Bf. mit € 445.

### **Rechtlich folgt daraus:**

#### **1. Pendlerpauschale nach § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988:**

Das Bundesfinanzgericht hegt aufgrund der nunmehr übereinstimmenden Angaben der Parteien des Verwaltungsverfahrens unter Heranziehung der Ergebnisse des Pendlerrechners keine Bedenken dagegen, der Bf. dem Grunde nach ein Pendlerpauschale nach § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 zu gewähren. Ob dieses aber € 615 beträgt, wie dies die Bf. beantragt, oder € 445, wie das Finanzamt in seinem Vorlagebericht (zutreffend) ausführt, kann deshalb auf sich beruhen, da die auf die Bemessungsgrundlage entfallende Einkommensteuer in beiden Fällen Null beträgt.

#### **2. Pendlereuro nach § 33 Abs. 5 Z 4 EStG 1988:**

Der Pendlereuro ist als Absetzbetrag ausgestaltet. Absetzbeträge können die Einkommensteuer regelmäßig nur bis Null reduzieren, also zu keiner Gutschrift führen. Ist die Einkommensteuer negativ, so ist insoweit nach § 33 Abs. 8 erster Satz EStG 1988 nur der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der Alleinerzieherabsetzbetrag, nicht aber der Pendlereuro gutzuschreiben.

Da die Einkommensteuer bereits durch den Verkehrs- und den Arbeitnehmerabsetzbetrag auf Null reduziert ist, wirkt sich der Pendlereuro steuerlich nicht mehr aus.

#### **3. Negativsteuer nach § 33 Abs. 9 iVm Abs. 8 EStG 1988 (Pendlerzuschlag)**

Nach der bereits oben zitierten Bestimmung des § 33 Abs. 9 EStG 1988 sind für den Fall, dass sich keine Einkommensteuer ergibt und ein Pendlerpauschale (gleichgültig in welcher Höhe) zusteht, 18% der Pflichtversicherungsbeiträge, höchstens aber 400 € als Negativsteuer gutzuschreiben. Somit erhöht sich die bisher bereits nach Abs. 8 gutgeschriebene Einkommensteuer von bisher 110 € auf 400 €. Der angefochtene Bescheid war insoweit abzuändern.

#### **4. 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.

Diese Voraussetzungen treffen im Beschwerdefall nicht zu. Ursprünglich war der vorliegende Sachverhalt (Adressen der Arbeitgeber) strittig. Die aus dem nunmehr

feststehenden Sachverhalt abgeleitete Rechtsfolge entspricht den zitierten gesetzlichen Vorschriften.

Wien, am 24. September 2015