

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. R in der Beschwerdesache XY gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 27. Februar 2017 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2016 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Die Beschwerdeführerin hat gegen den erklärungsgemäß ergangenen Einkommensteuerbescheid 2016 vom 27. Februar 2017 mit der Begründung, sie habe vergessen, das Pendlerpauschale (372,00 €) und den Pendlereuro (12,00 €) zu beantragen, Beschwerde erhoben.
2. Mit Vorhalt vom 6. März 2017 wurde die Beschwerdeführerin ersucht, im Einzelnen angeführte Angaben zum Arbeitsweg sowie zum täglichen Arbeitsbeginn und -ende zu machen und bekanntzugeben, ob die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels zumindest hinsichtlich des halben Arbeitsweges an mehr als der Hälfte der Arbeitstage im jeweiligen Lohnzahlungszeitraum unzumutbar im Sinne des § 16 EStG 1988 gewesen sei. Weiters wurde sie ersucht, Zeiterfassungsnachweise und - wenn bereits vorhanden - einen Auszug des Pendlerrechners vorzulegen.
3. Nachdem die angeforderten Unterlagen und Nachweise nicht vorgelegt worden sind, hat das Finanzamt die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 19. Mai 2017 als unbegründet abgewiesen.
4. Mit nicht weiter begründetem, als Vorlageantrag gewerteter Eingabe vom 21. Juni 2017 hat die Beschwerdeführerin eine Arbeitsbestätigung sowie Zeitaufzeichnungen über den Zeitraum vom 12. Juli 2016 bis 31. Dezember 2016 vorgelegt.

II. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin war bis 10. Jänner 2016 nichtselbständig tätig und bezog in der Folge bis 11. Juli 2016 Arbeitslosengeld. Seit 12. Juli 2016 ist sie als Kassierin in einem Einkaufsmarkt tätig. Die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte beträgt 6 km.

Den vorgelegten Stundenaufzeichnungen zufolge hat sie bei einer täglichen Sollarbeitszeit von 6,25 Stunden im Regelfall von ca. 06:30 Uhr bis ca. 13:15 Uhr (Montag bis Donnerstag) bzw. von ca. 12:55 Uhr bis ca. 20:00 Uhr (Freitag) gearbeitet. Am Samstag hat sie im Regelfall von ca. 06:00 Uhr bis ca. 13:00 Uhr oder von ca. 12:45 Uhr bis ca. 18:30 Uhr gearbeitet.

Einen Auszug aus dem Pendlerrechner hat die Beschwerdeführerin nicht vorgelegt. Nach dem vom Finanzamt vorgelegten Ergebnis des Pendlerrechners (zugrundegelegt wurde ein Arbeitsbeginn um 06:30 Uhr und ein Arbeitende um 13:15 Uhr) ist die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels bei einer Fahr- und Gehzeit von 29 min (Hinfahrt) bzw. 26 min (Rückfahrt) zumutbar.

III. Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung

§ 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) ...

c) Beträgt die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mindestens 20 km und ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, beträgt das Pendlerpauschale:

<i>Bei mindestens 20 km bis 40 km</i>	<i>696 Euro jährlich,</i>
<i>bei mehr als 40 km bis 60 km</i>	<i>1 356 Euro jährlich,</i>
<i>bei mehr als 60 km</i>	<i>2 016 Euro jährlich.</i>

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:

<i>Bei mindestens 2 km bis 20 km</i>	<i>372 Euro jährlich,</i>
<i>bei mehr als 20 km bis 40 km</i>	<i>1 476 Euro jährlich,</i>
<i>bei mehr als 40 km bis 60 km</i>	<i>2 568 Euro jährlich,</i>
<i>bei mehr als 60 km</i>	<i>3 672 Euro jährlich.</i>

[...]

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

Die ua. auf Grund des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 ergangene 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, 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.

(2) Die Zeitdauer umfasst 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. ...

[...]

(4) Sind die zeitlichen oder örtlichen Umstände der Erbringung der Arbeitsleistung während des gesamten Kalendermonats nicht im Wesentlichen gleich, ist jene Zeit maßgebend, die erforderlich ist, um die Entfernung von der Wohnung zur Arbeitsstätte bzw. von der Arbeitsstätte zur Wohnung im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurückzulegen. Liegt kein Überwiegen vor, ist die längere Zeitdauer gemäß § 2 Abs. 2 maßgebend.

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 zeitnächere 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).

[...]"

Nach der dargelegten Rechtslage steht bei einer einfachen Fahrtstrecke zwischen 2 und 20 km ein Pendlerpauschale nur dann zu, wenn die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Entfernung unzumutbar ist (§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. d EStG 1988). 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 Fahrdauer) erfüllt sind.

Für die Ermittlung der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und für die Beurteilung, ob die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar oder unzumutbar ist, ist für Verhältnisse innerhalb Österreichs der vom Bundesministerium für Finanzen im Internet zur Verfügung gestellte Pendlerrechner zu verwenden (§ 3 Abs. 1 der Pendlerverordnung). Das Ergebnis ist grundsätzlich verpflichtend heranzuziehen, es sei denn, es kann nachgewiesen werden, dass es nicht den maßgebenden tatsächlichen Verhältnissen entspricht (vgl. Jakom/Lenneis, EStG, 2017, § 16 Rz 30).

Bei flexiblen Arbeitszeitmodellen (zB bei gleitender Arbeitszeit, aber auch bei Wechsel- bzw. Schichtdienst) sind der Ermittlung der Entfernung (§ 1 Abs. 4 Pendlerverordnung) sowie der Beurteilung der Unzumutbarkeit der Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels (§ 2 Abs. 1 Pendlerverordnung) die im Kalenderjahr bzw. im Kalendermonat überwiegenden tatsächlichen Verhältnisse zu Grunde zu legen.

Ungeachtet des Ersuchens des Finanzamtes vom 6. März 2017 und der Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung sowie im Vorlagebericht hat die Beschwerdeführerin weder ein Abfrageergebnis des Pendlerrechners vorgelegt noch eine Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel im oben dargelegten Sinne konkret behauptet oder gar nachgewiesen. Nach dem vom Finanzamt vorgelegten, die überwiegend gegebenen Verhältnisse (Arbeitsbeginn: 06:30 Uhr; Arbeitsende: 13:15 Uhr) berücksichtigenden Abfrageergebnis vom 11. Juli 2017 ist die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel zumutbar.

Nachdem eine zeitnähere Abfrage nicht vorliegt, ist dieses Ergebnis im Beschwerdefall somit maßgeblich. Zudem kann eine Unzumutbarkeit im Hinblick auf den kurzen Arbeitsweg (6 km) sowie den bestehenden Taktverkehr auch bei davon abweichendem Arbeitsbeginn oder Arbeitsende nicht angenommen werden, zumal auch eine allfällige Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel an einzelnen Tagen nichts an der aufgrund der überwiegenden Verhältnisse vorliegenden Zumutbarkeit zu ändern vermögte, müssen die Umstände, die die Unzumutbarkeit begründen, nach § 2 Abs. 1 der Pendlerverordnung doch jeweils überwiegend im Kalendermonat gegeben sein. Eine (aliquote) Berücksichtigung des sogenannten großen Pendlerpauschales für eine zwischen 2 und 20 km liegende Fahrstrecke kam damit nicht in Betracht.

Nachdem ein Pendlerpauschale unter den gegebenen Voraussetzungen sohin nicht zusteht, konnte gemäß § 33 Abs. 5 Z 4 EStG 1988 auch der geltend gemachte Pendlereuro nicht berücksichtigt werden und war die Beschwerde daher als unbegründet abzuweisen.

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 Zumutbarkeit der Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels und des damit einhergehenden Anspruches auf das Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. d EStG 1988 wurde auf Grundlage von nicht über den Einzelfall hinaus bedeutsamen Sachverhaltsfeststellungen beurteilt. Ein Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinne des Artikel 133 Abs. 4 B-VG wird durch das vorliegende Erkenntnis somit nicht berührt. Eine (ordentliche) Revision ist daher nicht zulässig.

Feldkirch, am 23. Februar 2018