

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Beschwerdesache Bf., Adresse, über die Beschwerde vom 13. Oktober 2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Braunau Ried Schärding vom 8. Oktober 2015 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2014 (Arbeitnehmerveranlagung), St.Nr. 000/0000, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

zu versteuerndes Einkommen: € 50.371,59

festgesetzte Einkommensteuer: € 16.144,00

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt 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

Sachverhalt

Der Beschwerdeführer (im Folgenden kurz als Bf. bezeichnet) war im Jahr 2015 als Senior Project Manager bei der Ch AG in B tätig und erzielte aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

In der am 13. Mai 2015 elektronisch beim Finanzamt eingelangten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2014 machte der Bf. das sogenannte große Pendlerpauschale geltend.

Mit **Vorhalt des Finanzamtes** vom 23.9.2015 wurde der Bf. aufgefordert, die Werbungskosten durch Belege und Aufstellungen nachzuweisen. Weiters wurde er zur Bekanntgabe aufgefordert, in welchem Ausmaß der Werkverkehr genutzt wurde, ob - wie in den Vorjahren - die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte überwiegend mit dem eigenen Pkw erfolgt seien, bei welcher Einstiegstelle er in den Bus zur Arbeitsstelle einsteigen könne und wie viele Kilometer die Strecke zur Einstiegstelle betrage.

In der **Vorhaltsbeantwortung** vom 24.9.2015 gab der Bf. bekannt, dass er bei der Ch AG als Senior Project Manager tätig sei und aufgrund der hohen Verantwortung nach außertariflichen Konditionen bezahlt werde. Die Einteilung der Arbeitszeit obliege ihm selbst, was prinzipiell Gleitzeit bedeute. Die Erbringung der vertraglich vereinbarten Arbeitsstunden haben im Rahmen der zu erledigenden Aufgaben und Projekte zu erfolgen.

Die nächste Einstiegstelle zum Bus in P liege 4 km vom Wohnort entfernt. Der vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellte Bus verkehre jedoch nur zu fixen Zeiten, bei der Abfahrt ab P jeweils um 6 Uhr morgens und zur Rückfahrt von B jeweils um 16:10 Uhr. Als Projektleiter sei er aufgrund internationaler Kollegen aus verschiedenen Zeitzonen und komplexer Projekte sehr oft gezwungen, den Weg zur Arbeit mit dem eigenen Auto zurückzulegen. Die Verwendung des Werksbusses sei im Durchschnitt nur ein bis zweimal die Woche möglich. In Summe könne er pro Monat nur ca. 6- bis 8-mal den Werksbus verwenden. Er vertrete deshalb die Meinung, dass ihm das Pendlerpauschale in vollem Umfang zustehe.

Im **Einkommensteuerbescheid für 2014** vom 8. Oktober 2015 stellte das Finanzamt die Einkünfte aus Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 52.838,54 € fest. Als Pendlerpauschale wurde ein Betrag von 744,95 € anerkannt.

In der Bescheidebegründung wurde ausgeführt, dass die Berücksichtigung des großen Pendlerpauschales und des Pendlereuros für eine Strecke von 50 Kilometern nicht möglich wäre. Der Bf. hätte gleitende Arbeitszeit und könne daher Arbeitsbeginn und Arbeitsende an die Ankunfts- und Abfahrtszeiten des Werksbusses anpassen. Es seien daher das große Pendlerpauschale und der Pendlereuro für die Strecke von W nach P zuzüglich der geleisteten Busgebühren berücksichtigt worden.

Gegen diesen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2014 erhob der Bf. fristgerecht **Beschwerde** und wandte sich gegen die Berechnung des Pendlerpauschales.

Zur Begründung wiederholte und ergänzte er sein bisheriges Vorbringen. Im Wesentlichen führte er aus, dass er aufgrund der hohen Verantwortung nach außertariflichen

Konditionen bezahlt werde. Die Einteilung der Arbeitszeit obliege ihm selbst, was prinzipiell Gleitzeit bedeute. Die Erbringung der vertraglich vereinbarten Arbeitsstunden haben im Rahmen der zu erledigenden Aufgaben und Projekte zu erfolgen. Dies sei in der Betriebsvereinbarung und seinem Arbeitsvertrag bezüglich Gleitzeit festgelegt. Die Betriebsvereinbarung über die flexible Arbeitszeit legte er der Beschwerde bei. In seiner als Applikationsverantwortlicher für das IT-Produkt „FLOW“ sei er für den Support und die Verfügbarkeit dieses Produktes zuständig. Da dieses Projekt international eingesetzt werde, seien Kern-Supportzeiten zwischen 7 und 18 Uhr festgelegt, wo er oder seine Vertretung erreichbar sein müssten. In diesem Zeitraum müsse immer jemand erreichbar sein. Die Erreichbarkeit müsse im Büro geleistet werden, da es keinen Bereitschaftsvertrag gebe. Einen Auszug aus der erwähnten IT-Management Software legte er der Beschwerde bei.

Mit einem weiteren **Vorhalt des Finanzamtes** vom 4.11.2015 wurde der Bf. darauf hingewiesen, dass es Sache des Bf. sei, bei der Inanspruchnahme von Begünstigungen die Richtigkeit der Behauptungen durch entsprechende Aufzeichnungen nachzuweisen. Er wurde daher aufgefordert, seinen aktuellen Dienstvertrag, die monatlichen Zeitaufzeichnungen für 2014 sowie sonstige Unterlagen (z.B. Fahrtenbuch) vorzulegen sowie nachzuweisen, dass er den vorhandenen Werkverkehr in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen (Monaten) nicht überwiegend genutzt habe.

Der Bf. übermittelte dem Finanzamt daraufhin den Anstellungsvertrag mit der Ch AG vom 9.10.2014 und eine Aufstellung über die Arbeitszeiten sowie die Nutzung des Werksbusses und des Privatautos an den einzelnen Tagen im Zeitraum vom 2.1.2014 bis 31.12.2014. Ergänzend führte er aus, dass er den Werksbus nur an 34% der Arbeitstage habe verwenden können. Zusätzlich ersuchte er, dass Aufwendungen für eine Kamin-sanierung in Höhe von € 2.156,40 berücksichtigt würden.

In der **Beschwerdevorentscheidung** vom 11. Dezember 2015 führte das Finanzamt Braunau Ried Schärching im Spruch aus, dass aufgrund der Beschwerde vom 16. Oktober 2015 der Bescheid vom 8. Oktober 2015 abgeändert wird.

Das Finanzamt stellte die Einkünfte aus Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in unveränderter Höhe von 52.838,54 € fest und setzte die Einkommensteuer für das Jahr 2014 unverändert mit 17.111 € fest. Als Pendlerpauschale wurde unverändert ein Betrag von 744,95 € anerkannt.

In der Begründung wurde ausgeführt:

„Wenn auf einer Wegstrecke ein Werkverkehr eingerichtet ist, den der Arbeitnehmer trotz Zumutbarkeit nicht benützt, so steht für die Wegstrecke, auf der Werkverkehr eingerichtet ist, weder das große noch das kleine Pendlerpauschale zu. Ihrem Vorbringen, die Benützung des Werkverkehrs sei Ihnen aufgrund Ihrer Verantwortung für das IT-Produkt FLOW nicht möglich, ist zu entgegnen, dass aus Ihren Zeitaufzeichnungen ersichtlich ist, dass Sie an keinem einzigen Arbeitstag bis zur Supportzeit um 18 Uhr im Büro anwesend waren.“

Mit Eingabe vom 1. Jänner 2016 **beantragte** der Bf. die **Entscheidung** über die Beschwerde **durch das Bundesfinanzgericht**.

Er verwies auf sein bisheriges Beschwerdevorbringen und nahm zur Beschwerdevorentscheidung Stellung. Der Behauptung, wonach er an keinem einzigen Arbeitstag bis zur Supportzeit um 18 Uhr im Büro anwesend gewesen sei, entgegnete er, dass dies nicht bedeute, dass er das Büro auch um 16 Uhr verlassen könne. „Dienst nach Vorschrift“ von 7:00 bis 16:00 sei in seiner Position in der IT nicht möglich und unregelmäßige Abweichungen der Arbeitszeit somit an der Tagesordnung. Er ersuchte, die komplexen Anforderungen an einen Senior Project Manager im internationalen Umfeld zu berücksichtigen. Dementsprechend müsse er flexibel sein und könne nicht immer den Werksbus benutzen.

Mit **Vorlagebericht** vom 8. Jänner 2016 legte das Finanzamt Braunau Ried Schärding die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte die Abweisung der Beschwerde.

Mit Eingabe vom 6.6.2017 beantragte der Bf. die nachträgliche Berücksichtigung von Ausgaben für eine Krankenversicherung und eine Pflegepflichtversicherung in Höhe von insgesamt € 4.571,88 als Werbungskosten. Als Beilage legte er eine Bescheinigung der HanseMerkur Versicherungsgruppe bei.

Das Bundesfinanzgericht forderte die Abgabenbehörde am 20.2.2019 auf, zu dem nachträglichen Antrag des Bf. betreffend Berücksichtigung von Werbungskosten Stellung zu nehmen.

Die Abgabenbehörde übermittelte daraufhin eine Lohnbescheinigung des Arbeitgebers des Bf. und teilte mit, dass es sich bei den Krankenversicherungsbeiträgen um Pflichtbeiträge handle, die grundsätzlich als Werbungskosten berücksichtigt werden könnten. Auf der beigelegten Lohnbescheinigung sei unter Punkt 7.8 ersichtlich, dass der Bf. im Jahr 2014 vom Arbeitgeber einen steuerfreien Zuschuss zur privaten Krankenversicherung in Höhe von 3.215,16 Euro erhalten habe. Dieser Zuschuss wäre in Abzug zu bringen, sodass zusätzliche Werbungskosten in Höhe von 1.356,72 Euro zu berücksichtigen seien.

Beweiswürdigung

Die Beweiswürdigung erfolgte aufgrund des Vorbringens des Bf. sowie der vom Finanzamt elektronisch vorgelegten Akten. Insbesondere gewürdigt wurde die vom Bf. vorgelegte Aufstellung über die Arbeitszeiten sowie die Nutzung des Werksbusses und des Privatautos an den einzelnen Tagen im Zeitraum vom 2.1.2014 bis 31.12.2014. Gewürdigt wurde auch die von der Abgabenbehörde übermittelte Lohnbescheinigung des Arbeitgebers des Bf.

Rechtslage

Nach § 16 Abs. 1 EStG 1988 (Einkommensteuergesetz 1988) sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Werbungskosten sind gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 lit. f EStG auch die Beiträge von Arbeitnehmern zu einer ausländischen Pflichtversicherung, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht.

§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 (in der Fassung des BGBl. I Nr. 2013/53, ab Veranlagung 2013) lautet auszugsweise:

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.
- i) Wird ein Arbeitnehmer, bei dem die Voraussetzungen für die Berücksichtigung eines Pendlerpauschales vorliegen, überwiegend im Werkverkehr gemäß § 26 Z 5 befördert, steht ihm ein Pendlerpauschale nur für jene Wegstrecke zu, die nicht im Werkverkehr zurück gelegt wird. Erweisen ihm für die Beförderung im Werkverkehr Kosten, sind diese Kosten bis zur Höhe des sich aus lit. c, d oder e ergebenden Betrages als Werbungskosten zu berücksichtigen.
- j) Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, Kriterien zur Festlegung der Entfernung und der Zumutbarkeit der Benützung eines Massenverkehrsmittels mit Verordnung festzulegen.

Gemäß § 33 Abs. 5 Z 4 EStG 1988 steht ein Pendlereuro in Höhe von jährlich zwei Euro pro Kilometer der einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu, 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.

Erwägungen

Pendlerpauschale und Pendlereuro

Das Finanzamt hat im angefochtenen Bescheid das große Pendlerpauschale und den Pendlereuro lediglich für die Strecke vom Wohnort des Bf. bis zur Einsteigestelle des Werksbusses zuzüglich der geleisteten Busgebühren berücksichtigt.

Der Bf. begehrt das große Pendlerpauschale für die gesamte Strecke vom Wohnort des Bf. bis zur Arbeitsstätte.

§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. i EStG 1988 in der für das beschwerdegegenständliche Jahr geltenden Fassung sieht vor, dass einem Arbeitnehmer, der überwiegend im Werkverkehr gemäß § 26 Z. 5 befördert wird, das Pendlerpauschale nur für jene Wegstrecke zusteht, die nicht im Werkverkehr zurückgelegt wird.

Aus der vom Bf. im Zuge des Vorhalteverfahrens vorgelegten Aufstellung über die Arbeitszeiten sowie die Nutzung des Werksbusses und des Privatautos an den einzelnen Tagen im Zeitraum vom 2.1.2014 bis 31.12.2014 ergibt sich nicht, dass der Bf. überwiegend im Werkverkehr befördert wurde. Nach seiner Berechnung hat er den Werksbus nur an ca. 34% der Arbeitstage verwendet. Damit ist die von der Abgabenbehörde vorgenommene Anwendung des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. i EStG 1988 gesetzlich nicht gedeckt.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt es entgegen der Ansicht der Abgabenbehörde nicht darauf an, ob die überwiegende Beförderung im Werkverkehr möglich und zumutbar ist, sondern es kommt ausschließlich darauf an, ob der Bf. tatsächlich überwiegend im Werkverkehr befördert wurde (s. VwGH 27.7.2016, 2013/13/0088).

Dem Beschwerdebegehren ist daher insofern stattzugeben, als das Pendlerpauschale und der Pendlereuro für die gesamte Strecke vom Wohnort des Bf. bis zur Arbeitsstätte zu berücksichtigen sind.

Für die Frage, ob nun das Pendlerpauschale nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG (kleines Pendlerpauschale) oder nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. d EStG (großes Pendlerpauschale) zusteht, kommt es im Gegensatz zu § 16 Abs. 1 Z 6 lit. i EStG sehr wohl darauf an, ob die überwiegende Beförderung im Werkverkehr (der unbestritten mit dem Massenbeförderungsmittel Autobus durchgeführt wird) möglich und zumutbar ist.

Aus der vom Bf. vorgelegten Aufstellung über die Arbeitszeiten sowie die Nutzung des Werksbusses und des Privatautos an den einzelnen Tagen im Zeitraum vom 2.1.2014 bis 31.12.2014 geht hervor, dass der Bf. den Werksbus zwar nicht an der überwiegenden Anzahl der Tage, aber an vielen Tagen (nach seinen Angaben an ca. 34% der Arbeitstage) tatsächlich benutzt hat. Warum es ihm nicht möglich gewesen sei, dass er an zumindest weiteren 17% der Arbeitstage den Werksbus benützen konnte, hat der Bf. nicht ausreichend erklären können. Die Gründe, die er für die Nicht-Benützung des

Werksbusses vorgebracht hat, sind pauschal und können nicht ohne weiteres auf die überwiegende Anzahl der Arbeitstage bezogen werden.

Das Bundesfinanzgericht geht daher in freier Beweiswürdigung davon aus, dass dem Bf. an einer Mehrheit der Arbeitstage die Benutzung des Werksbusses möglich gewesen ist. Demnach kann nur das Pendlerpauschale nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG berücksichtigt werden. Nach den übereinstimmenden Angaben der Parteien beträgt die Entfernung zwischen Wohnort des Bf. und der Arbeitsstätte des Bf. 50 Kilometer. Das Pendlerpauschale war daher in Höhe von 1.356 Euro und der Pendlereuro in Höhe von 100 Euro zu berücksichtigen.

Berücksichtigung der nachträglich geltend gemachten Ausgaben für eine deutsche Krankenversicherung und eine Pflegepflichtversicherung

Nach Ansicht der Abgabenbehörde handelt es sich bei den geltend gemachten Ausgaben für Krankenversicherung und Pflegepflichtversicherung um Pflichtbeiträge, die grundsätzlich als Werbungskosten berücksichtigt werden können. Auf der Lohnbescheinigung des Arbeitgebers des Bf. ist unter Punkt 7.8 ersichtlich, dass der Bf. im Jahr 2014 vom Arbeitgeber einen steuerfreien Zuschuss zur privaten Krankenversicherung in Höhe von 3.215,16 Euro erhalten hat. Dieser Zuschuss ist in Abzug zu bringen, sodass zusätzliche Werbungskosten in Höhe von 1.356,72 Euro zu berücksichtigen sind.

Dieser Ansicht der Abgabenbehörde ist zuzustimmen. Dadurch ergibt sich bei der Neuberechnung des zu versteuernden Einkommens die Berücksichtigung von zusätzlichen Werbungskosten in Höhe von 1.356,72 Euro.

Aus den angeführten Gründen war der Beschwerde teilweise Folge zu geben und der angefochtene Bescheid abzuändern.

Die Berechnung des zu versteuernden Einkommens und der festgesetzten Einkommensteuer sind dem angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen.

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.

Das Bundesfinanzgericht ist der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gefolgt (s. VwGH 27.7.2016, 2013/13/0088) und es liegen auch sonst keine der genannten Revisionsgründe vor. Es war deshalb zu entscheiden, dass eine Revision nicht zulässig ist.

Linz, am 1. März 2019