

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Renate Schohaj in der Beschwerdesache ***1***, vertreten durch ***2***, über die Beschwerde gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich, Dienststelle Baden Mödling, vom 16.8.2023, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2021 und 2022 zu Recht erkannt:

I. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der in ***3***, NÖ, wohnhafte Beschwerdeführer (Bf.) war in den verfahrensgegenständlichen Jahren 2021 und 2022 Arbeitnehmer der ÖBB, sein Dienstort befand sich in ***4***.

Mit Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2021 und 2022 vom 25.4.2023 macht der Bf. jeweils ein Pendlerpauschale in der Höhe von 1.356 Euro sowie einen Pendlereuro in der Höhe von 86 Euro geltend.

Mit Einkommensteuerbescheid 2021 vom 17.5.2023 wurden zunächst sowohl das Pendlerpauschale als auch der Pendlereuro erklärungsgemäß veranlagt. Nach Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2021 gemäß § 299 BAO wurde am 16.8.2023 ein neuer Einkommensteuerbescheid 2021 erlassen und weder das Pendlerpauschale noch der Pendlereuro anerkannt. Auch im Einkommensteuerbescheid 2022, ebenfalls vom 16.8.2023, wurden weder der Pendlereuro noch das Pendlerpauschale anerkannt. Begründend wurde

dazu ausgeführt, dass dem Bf. – wie aus dem Lohnzettel ersichtlich - von seinem Dienstgeber ein Werkverkehr zur Verfügung gestellt worden sei. Da dem Bf. somit im Rahmen der Beförderung im Werkverkehr keine Kosten erwachsen seien, stehe ihm für seinen Arbeitsweg kein Pendlerpauschale und kein Pendlereuro mehr zu.

Dagegen erhob der Bf. mit Eingabe vom 24.8.2023 Beschwerde und brachte vor, dass er den Werkverkehr nicht in Anspruch nehme, aber auch bei Vorliegen eines Werkverkehrs eine Pendlerpauschale geltend gemacht werden könne, sofern der Werkverkehr nicht genutzt werde.

Der Bf. übermittelte eine Berechnung der gefahrenen Kilometer anhand der Prüfberichte seines Kfz, aus denen hervorgehe, dass im Schnitt pro Jahr 20.240 km (Wohnort-Arbeit-Wohnort) gefahren würden. Konkret würden im Jahr 2021 laut Prüfbericht 21.708 km und im Jahr 2022 25.842 km errechnet. Der Bf. bringt vor, dass er diese Kilometeranzahl nicht erreichen würde, wenn er nicht sein eigenes Kfz verwendete.

Des Weiteren übermittelte der Bf. zwei Schreiben der ÖBB vom 22.8.2023 in welchen der Arbeitgeber den Anspruch des Bf. auf die außertarifliche Fahrbegünstigung, welche im Zeitraum vom 1.1.2021 bis 31.12.2021 sowie vom 1.1.2022 bis 31.12.2022 in Form der Pauschalvergütung in Anspruch genommen wurde, bestätigte. Im Rahmen dieser Form der außertariflichen Fahrbegünstigung sei die kostenfreie Benützung auf Strecken der ÖBB sowohl für Privatfahrten als auch für den Weg Wohnung-Arbeitsstätte möglich.

Für die Inanspruchnahme dieses Vorteils aus dem Dienstverhältnis sei ein Betrag in Form einer Pauschalgebühr in der Höhe von 62,28 Euro (für den Zeitraum 1.1.2021 bis 31.12.2021) und 64,56 Euro (für den Zeitraum 1.1.2022 bis 31.12.2022) geleistet worden.

Mit Vorhalt vom 27.9.2023 ersuchte die belangte Behörde um Bekanntgabe des Dienstortes und um Vorlage einer Kopie des Zulassungsscheins.

Mit Eingabe vom 13. Oktober 2023 teilte der Bf. mit, dass sich sein Dienstort in ***4***, befinde und übermittelte eine Kopie des Zulassungsscheins. Ergänzend wurde ausgeführt, dass bei der gemeinsamen Benützung eines Pkws für dieselbe Fahrstrecke (zB. Ehegatten) das Pendlerpauschale demjenigen zustehe, der die Kosten trage. Im gegenständlichen Fall würden die Kosten von beiden Eheleuten getragen.

Im Übrigen legte der Bf. eine Erklärung/Nachweis zur Berücksichtigung des Pendlerpauschales und des Pendlereuro, Formular L34 (Abfrage des Pendlerrechners) bei.

Danach werde kein arbeitgebereigenes Kfz für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zur Verfügung gestellt. Der Bf. lege die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, welche mit (gerundet) 38 km berechnet wurde, an mehr als 10 Tagen im Kalendermonat zurück.

Tag der Abfrage: Freitag, 13.10.2023

Arbeitsbeginn: 8:00 Uhr

Abgefragter Tag: Montag, 16.10.2023

Arbeitsende: 16:00 Uhr

Festgestellt wurde, dass die Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln auf der überwiegenden Strecke möglich und zumutbar sei und wurde ein Pendlerpauschale von 696 Euro jährlich/58 Euro monatlich und ein Pendlereuro von 76 Euro jährlich/6,33 Euro monatlich ausgewiesen.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 3.11.2023 wies die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet ab. Begründend wurde ausgeführt, dass im Hinblick darauf, dass der Hauptwohnsitz bis 25.11.2021 in ***5***, gewesen und erst mit 26.11.2021 nach ***3*** (NÖ) verlegt worden sei, weshalb bis 11/2021 schon aufgrund eines Arbeitsweges von lediglich 7 Kilometern innerhalb von Wien kein Pendlerpauschale zustehe. Da durch den Wohnsitzwechsel lediglich 6.086 km mehr gefahren worden seien, sei kein Nachweis über die Benützung des Familienfahrzeuges erbracht worden.

Mit Eingabe vom 24.4.2024 beantragte der Bf. die Vorlage seiner Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und wies darauf hin, dass der Sachverhalt unrichtig sei, weil der Bf. seinen Wohnsitz in ***5***, zu spät verlegt/gemeldet/aufgegeben habe. In den Jahren 2021 und 2022 habe die Vermietung und Verpachtung des Wohnsitzes in ***5***, bereits stattgefunden, im Jahr 2021 sei die Wohnung leer gestanden und für die Vermietung vorbereitet worden.

Die seitens der belangten Behörde errechneten Kilometer seien somit abzuändern, weil bereits in den Jahren 2021 und 2022 die Strecke NÖ-Wien-NÖ zurückgelegt worden und der Wohnsitz in Wien nicht mehr zur Verfügung gestanden sei.

Mit Vorlagebericht vom 5.8.2024 legte die belangte Behörde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte die Abweisung der Beschwerde.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Feststellungen

Der Bf. ist in den Streitjahren 2021 und 2022 durchgehend Arbeitnehmer der ÖBB, sein Dienstort befindet sich in der ***4***.

Laut Abfrage des Zentralen Melderegisters des Bundesministeriums für Inneres vom 8.8.2024 war der Bf. vom 24.8.2007 bis 25.11.2021 an der Adresse ***5*** gemeldet. Ab 26.11.2021 war der Bf. an der Adresse in ***3*** (NÖ) gemeldet.

Da der Bf. bereits im Jahr 2021 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Eigentumswohnung an der Adresse ***5*** erklärt hat, wird davon ausgegangen, dass diese Wohnung ab dem Jahr 2021 nicht mehr als Wohnsitz zur Verfügung stand.

Festgestellt wird, dass die Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln auf der überwiegenden Strecke möglich und zumutbar ist (siehe vorgelegte Erklärung/Nachweis zur Berücksichtigung des Pendlerpauschales und des Pendlereuros, Formular L34, Abfrage des Pendlerrechners aus dem Jahr 2023). Für die streitgegenständlichen Jahre 2021 und 2022 liegt keine Erklärung zur Berücksichtigung des Pendlerpauschales und des Pendlereuros bzw. keine Abfrage des Pendlerrechners vor.

Der Bf. hat Anspruch auf die außertarifliche Fahrbegünstigung (Werkverkehr gemäß § 26 Z 5 EStG). Diese wurde im Zeitraum 1.1.2021 bis 31.12.2021 sowie 1.1.2022 bis 31.12.2022 in Form der Pauschalversteuerung vom Bf. in Anspruch genommen (siehe Bestätigung Werkverkehr der ÖBB vom 22.8.2023). Für die Inanspruchnahme dieses Vorteils wurde eine Pauschalgebühr in der Höhe von 62,28 Euro (für den Zeitraum 1.1.2021 bis 31.12.2021) und 64,56 Euro (für den Zeitraum 1.1.2022 bis 31.12.2022) geleistet.

Der Bf. hat nicht nachgewiesen, dass er die Strecke von seinem Wohnsitz zum Dienstort mit seinem eigenen Kfz zurückgelegt und den von seinem Arbeitgeber zur Verfügung gestellten Werkverkehr – entgegen der Bestätigung seines Arbeitgebers - nicht in Anspruch genommen hat.

2. Beweiswürdigung

Entscheidungswesentlich ist, ob der Bf. die Strecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit seinem eigenen Pkw zurücklegte dh. ob er den Werkverkehr tatsächlich nicht nutzte und ihm dadurch Aufwendungen entstanden sind.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist auf die tatsächlichen Verhältnisse abzustellen (VwGH 27.7.2016, 2013/13/0088) und es ist nicht maßgeblich, ob der Arbeitnehmer im Werkverkehr befördert werden könnte und ihm dies auch zumutbar wäre.

Es liegt am Bf., seinen Anspruch auf Berücksichtigung von Werbungskosten geltend zu machen und durch geeignete Nachweise zu belegen oder zumindest glaubhaft zu machen.

Der Bf. stützt seinen Anspruch auf Zuerkennung des Pendlerpauschales darauf, dass er in den Streitjahren 2021 und 2022 die Strecke zwischen seiner Wohnung in NÖ und seiner Arbeitsstätte in Wien (38 km) mit seinem eigenen Kfz zurückgelegt hat, obwohl er die Möglichkeit hatte, die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte im Werkverkehr zurückzulegen.

Dem Ergebnis des Pendlerrechners, welches in das Formular L34 (Erklärung/Nachweis zur Berücksichtigung des Pendlerpauschales und des Pendlereuro) einfließt, liegen die Verhältnisse zu Grunde, die jeweils für den abgefragten Tag bestehen (§ 3 Abs. 1 der Pendlerverordnung, BGBl. II Nr. 276/2013 idg Fassung).

Der Bf. hat jedoch keinerlei Beweise vorgelegt, dass er den auf der behaupteten Strecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bestehenden Werkverkehr in den Jahren 2021 und 2022 – entgegen der Bestätigung seines Arbeitnehmers - tatsächlich nicht in Anspruch genommen hat, zumal die Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln auf der überwiegenden Strecke möglich und zumutbar ist. Er hat weder ein Fahrtenbuch geführt noch andere aussagekräftige Aufzeichnungen vorgelegt, die einen Nachweis dafür darstellen würden, dass er derartige Fahrten in relevanter Anzahl mit seinem Pkw durchgeführt hat. Konkrete Angaben, wann und wie oft er seinen Pkw für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte tatsächlich verwendet hat, fehlen ebenfalls.

Unabhängig davon, dass die mit den Prüfberichten vorgelegten Berechnung der Kilometerleistungen keinen tauglichen Nachweis für die Nichtinanspruchnahme des Werkverkehrs darstellt, erscheint sie bereits im Hinblick auf den Widerspruch mit der ebenfalls vorgelegten Erklärung/Nachweis zur Berücksichtigung des Pendlerpauschales (Formular L34) betreffend die Wegstrecke zwischen Wohnung – Arbeitsstätte – Wohnung (92 km laut Berechnung, 76 km laut Pendlerrechner) nicht glaubhaft. Des Weiteren kann die in den Jahren 2021 bis 2023 kontinuierlich ansteigende Kilometerleistung jedenfalls nicht mit dem Wohnsitzwechsel von Wien nach NÖ begründet werden.

Insgesamt kommt das Bundesfinanzgericht daher im Rahmen der Beweiswürdigung zu dem Ergebnis, dass es dem Bf. nicht gelungen ist, den Nachweis dafür zu erbringen bzw. glaubhaft zu machen, auf die Benützung des bestehenden Werkverkehrs in einem die Anerkennung des Pendlerpauschales notwendigen Ausmaßes verzichtet zu haben und ihm durch die Verwendung des eignen Pkws tatsächlich Kosten entstanden sind.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sind durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 Z 1 EStG 1988) abgegolten. Nach Maßgabe des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 steht zusätzlich ein Pendlerpauschale sowie nach Maßgabe des § 33 Abs. 5 Z 4 EStG ein Pendlereuro zu. Mit dem Verkehrsabsetzbetrag, dem Pendlerpauschale und dem Pendlereuro sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten.

Ist dem Arbeitnehmer die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumutbar, beträgt das Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 bei mindestens 20 km bis 40 km 696 Euro jährlich. Voraussetzung für die Berücksichtigung eines Pendlerpauschales nach lit. c oder d ist, dass der Arbeitnehmer an mindestens elf Tagen im Kalendermonat von der Wohnung zur Arbeitsstätte fährt. Fährt er an mindestens 4 Tagen, aber an nicht mehr als 7 Tagen von der Wohnung zur Arbeitsstätte, steht das jeweilige Pendlerpauschale zu einem Drittel zu; bei mindestens 8 bis 10 Tagen zu zwei Dritteln (§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. e EStG 1988).

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 zurückgelegt wird. Erwachsen 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 (§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. i 1988).

§ 26 EStG 1988 zählt taxativ eine Reihe von Leistungen des Arbeitgebers auf, die beim Arbeitnehmer zu keinen Einkünften aus unselbständiger Arbeit führen (wie zB. die Beförderung des Arbeitnehmers im Werkverkehr). Werkverkehr liegt vor, wenn der Arbeitgeber seine Arbeitnehmer zwischen Wohnung und Arbeitsstätte befördert oder befördern lässt a) mit Fahrzeugen in der Art eines Massenbeförderungsmittels oder b) mit Massenbeförderungsmitteln (§ 26 Z 5 EStG 1988). Nach § 1 Abs. 1 Z 13 der Lohnkontenverordnung 2006, BGBl. II Nr. 256/2005, sind die Kalendermonate, in denen der Arbeitnehmer im Werkverkehr befördert wird, fortlaufend in das Lohnkonto einzutragen und werden diese Angaben im Wege des Lohnzettels dem Finanzamt bekanntgegeben.

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde und das Verwaltungsgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Nach diesem Grundsatz der freien Beweiswürdigung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (Ritz, BAO6, § 167, Rz 8 mit zitierter VwGH-Judikatur).

Für die Ermittlung der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bzw. zwischen Arbeitsstätte und Wohnung 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, BGBl. II Nr. 276/2013).

§ 3 leg. cit. lautet weiter:

"(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).

(6) Der Arbeitnehmer hat das Ergebnis des Pendlerrechners auszudrucken. Dieser Ausdruck gilt als amtlicher Vordruck im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. g EStG 1988. Erfolgt keine Berücksichtigung des Pendlerpauschales und des Pendlereuro durch den Arbeitgeber bei Anwendung des Lohnsteuertarifs, hat der Arbeitnehmer den Ausdruck des ermittelten Ergebnisses des Pendlerrechners für Zwecke der Berücksichtigung bei der Einkommensteuerveranlagung heranzuziehen und aufzubewahren."

Es wäre am Bf. gelegen gewesen, die steuerliche Begünstigung durch eine erhöhte Mitwirkung, durch konkrete Darlegung der Verhältnisse und Vorlage geeigneter Nachweise zu erlangen.

Entsprechend der obigen Beweiswürdigung ist es dem Bf. nicht gelungen, den Nachweis dafür zu erbringen, dass er in einem die Anerkennung des Pendlerpauschales notwendigen Ausmaßes auf die Benützung des im zur Verfügung stehenden Werkverkehrs verzichtet hat und ihm durch die Verwendung des privaten Pkws Kosten entstanden sind.

Damit wurden die Voraussetzungen für die Anerkennung des Pendlerpauschales nicht erfüllt, weswegen auch der Pendlereuro nicht zu berücksichtigen ist (§ 33 Abs. 5 Z 4 EStG).

Betreffend die vom Bf. geleistete Pauschalgebühr in der Höhe von 62,28 Euro (im Jahr 2021) und 64,56 Euro (im Jahr 2022) für die Inanspruchnahme des Vorteiles „außertarifliche Fahrbegünstigung“ wird zur Benützung des Werkverkehrs als Werbungskosten berücksichtigt.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Einer Rechtsfrage kann nur dann grundsätzliche Bedeutung zukommen, wenn sie über den konkreten Einzelfall hinausgehende Bedeutung besitzt (zB. VwGH 11.9.2017, 2017/16/0009). Da gegenständlich nur einzelfallbezogen maßgebliche Sachverhaltsfragen in freier Beweiswürdigung zu beurteilen waren, liegt eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung nicht vor. Aus diesem Grund war die Revision spruchgemäß nicht zuzulassen.

Wien, am 9. August 2024