

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. W in der Beschwerdesache des Bf., L-Straße-xx, Gde X, über die Beschwerden vom 5. August 2023 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich, Postfach 260, 1000 Wien, vom 11. Juli 2023 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2018 und 2019 (Steuernummer aa-bbb/ccdd) zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz: Bf.) war in den Streitjahren als Außendienstmitarbeiter bei der XY (nunmehr Xy) beschäftigt und bezog daraus Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Seine Dienststelle befand sich in GDe Y, R-Straße-yy, und sein Wohnsitz in Gde X, L-Straße-xx.

Angesichts nachträglicher um die Sachbezüge für die Nutzung eines Dienstfahrzeuges in den Monaten 11-12/2018 und 01-11/2019 berichtigter Lohnzettel nahm die Abgabenbehörde die Verfahren (Bescheide vom 14.3.2022) betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2018 und 2019 von Amts wegen wieder auf und erließ unter Zugrundelegung der berichtigten Lohnzettel neue Einkommensteuerbescheide für diese Jahre (Wiederaufnahme- und Sachbescheide jeweils datiert mit 11.7.2023). In diesen in den wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen (neuen) Sachbescheiden wurde dazu ua. begründend ausgeführt, dass gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG keine Pendlerpauschale und kein Pendlereuro iSd § 33 Abs. 5 Z 4 EStG

zustehe, wenn dem Arbeitnehmer ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zur Verfügung gestellt werde; dementsprechend sei die Pendlerpauschale und der Pendlereuro im Jahr 2018 um zwei Monate und im Jahr 2019 um 11 Monate gekürzt worden.

Mit am 5. August 2023 bei der Abgabenbehörde elektronisch eingelangten, gegen die (neuen) Sachbescheide vom 11. Juli 2023 erhobenen Beschwerden beantragte der Bf. diese insofern abzuändern, als

- “1. die Kennzahl 245 um den Sachbezug von 509,74 € (2018) und 2.803,57 € (2019) gekürzt wird bzw. die Bemessungsgrundlagen lt. den ESt-Bescheiden 2018 und 2019, jeweils vom 14.3.2022, angesetzt werden;*
- 2. das Pendlerpauschale und der Pendlereuro in voller Höhe, wie in den ESt-Bescheiden 2018 und 2019, jeweils vom 14.3.2022, angesetzt werden;*
- 3. einbehaltene Lohnsteuer für das Jahr 2018 der Betrag von 21.036,94 € (bisher 20.792,26 €) und für das Jahr 2019 der Betrag von 34.049,85 € berücksichtigt wird.“*

Begründend führte er zu den einzelnen Beschwerdepunkten Nachstehendes aus:

““1.) Nichtberücksichtigung der abgeführten Lohnsteuer

Seitens meines Arbeitgebers erfolgte eine Aufrollung meiner Bezüge wegen der Nutzung eines Dienstfahrzeuges in den Monaten November und Dezember 2018 sowie Jänner bis November 2019. Hierfür wurde eine Lohnsteuer in Höhe von 244,68 € für 11+12/2018 und von 1.345,74 € für 1-11/2019 einbehalten.

Auch wenn z.B. eine Einkommensteuervorauszahlung für das 4. Quartal 2022 erst im März 2023 entrichtet wurde, ist diese als Einkommensteuervorauszahlung bei der Veranlagung des Jahres 2022 anzurechnen. Nichts anderes gilt auch im Bereich der Lohnsteuer. Die nachträglich seitens des Arbeitgebers einbehaltene Lohnsteuer ist in den Zeiträumen anzurechnen, für welche diese entrichtet wurde.

Für den Sachbezug für den Zeitraum November 2018 und Dezember 2018 von je 254,87 € wurde eine Lohnsteuer von 48%, das sind insgesamt 244,68 €, und für den Zeitraum von Jänner bis November 2019 eine Lohnsteuer von 48%, das sind insgesamt 1.345,74 €, abgeführt.

2.) Ansatz eines Sachbezuges für das Dienstfahrzeug

Seitens meines Arbeitgebers wurde der Sachbezug mit der Begründung angesetzt, dass das Dienstfahrzeug für Fahrten zwischen dem Wohnort X und dem Dienstort Y unternommen wurden. Gegen diese Aussage wurde meinerseits eingewendet, dass es sich nicht um Fahrten zwischen Wohnort X und dem Dienstort Y handelte, sondern um Fahrten zwischen Wohnort X und den Prüfungsorten im Unterland.

Bei Fahrten zwischen Wohnort und Prüfungsort handelt es sich um Dienstfahrten; die Rz 709a der LStR 2002 ist auf den vorliegenden Fall und nicht nur - wie von der Dienstbehörde angeführt - auf Fahrten zu einer Baustelle oder zu einem Einsatzort für Montage- oder Servicetätigkeit anzuwenden.

Der Oberste Gerichtshof (OGH v. 24.7.2018,9 ObA 8/18v) stellt klar, dass die Zeit, die

Kundendiensttechniker für die Fahrt von der Wohnung zum ersten Kunden benötigen, als Arbeitszeit zu werten ist. Gleiches gilt für die Fahrzeit vom letzten Kunden zurück in die Wohnung. Das OGH-Urteil erfolgte nach einer Feststellungsklage. Die Entscheidung des Obersten Gerichtshofes folgt im Wesentlichen dem Urteil des EuGH vom 10.09.2015 in der Rechtssache "Tyco". Nach dieser Entscheidung legten die Kundendiensttechniker den Weg zum bzw. vom Kunden mit einem Dienstfahrzeug (Firmenfahrzeug) zurück. Der Beschäftigte hätte demnach bereits ab seinem Wohnort für die konkreten Kundeneinsätze erforderliche Betriebsmittel des Arbeitgebers in Verwendung. Weiters sei vorgegeben, dass der kürzeste Weg zum Kunden zu wählen ist. Über die Fahrten würden auch Aufzeichnungen geführt. Der Kundendiensttechniker sei somit in der Wahl des Verkehrsmittels sowie der Wegstrecke gebunden und unterliegt somit dem Weisungsrecht des Arbeitgebers. Dieses Urteil legt auch nahe, dass die Fahrten zwischen Wohnort und Ort des Außendienstes eben keine Privatfahrten darstellen und dass das Vorliegen einer Dienstfahrt nicht nur auf eine bestimmte Berufsgruppe (z.B. Bauarbeiter, Montage- oder Servicetechniker, wie das CC - Geschäftszahl CC-00126451/018-PA-WE/2020 - irrigerweise aus den LStR 2002 Rz 709a ableitet) beschränkt ist. In gegenständlichem Fall hatte ich die Verantwortung für den allgemeinen Unterhalt des Dienstfahrzeuges. Dazu gehörten Wartungsfahrten zu Serviceintervallen, Reifenwechsel, Grundreinigung sowie die wöchentliche Maschinenwäsche (während der Wintermonate mitunter öfters). Es wurden auch die Innenreinigung des Fahrzeuges sowie kleinere Wartungsdienste vorgenommen (Kontrolle div. Flüssigkeiten, Prüfung Reifendruck, Kontrolle der Beleuchtung, Flüssigkeiten für Scheibenwischanlage, Überprüfung des Dienstfahrzeuges auf allfällige Beschädigungen). Wurde auf Rückreisen vom Einsatz-/Dienstort zum Wohnort mitunter "Abk Y" (= Y) eingetragen, waren derartige Aufenthalte gerade in den Wintermonaten mit der notwendigen Wäsche bzw. Reinigung des Kfz verbunden. Weitere Fahrten mit Zwischenhalt "Abk Y" stehen im Zusammenhang mit der Aktenbeschaffung von Prüfungsakten sowie deren Retournierung an das FX. Es hat auch im FX kleinere Besprechungen gegeben. Einzelne Fahrten führten auch an den Standort der xy in der Schillerstraße in Y. Grund dafür war, dass die Tankkarte (Kreditkarte) bei der xy behoben sowie wiederum in Verwahrung gebracht werden musste. Die Kreditkarte war lt. Weisung des Arbeitgebers tunlichst in einem gesicherten Behältnis zu verwahren. Auch notwendige IT-Installationen, die im Außendienst nicht durchgeführt werden konnten, sind am Standort der xy in Y vorgenommen worden. Die herrschende Lehre und Rechtsprechung sieht auch bei derartigen Unterbrechungen keinen Anwendungsfall für einen Ansatz eines Sachbezuges lt. Sachbezugsverordnung. Aus § 4 Sachbezugswerteverordnung ergibt sich, dass für Fahrten mit einem arbeitgebereigenen Kraftfahrzeug zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ein Sachbezug anzusetzen ist. Bei den Fahrten zwischen meiner Wohnung und dem Prüfungsort handelt es sich nun eben - wie zuvor erläutert - um keine Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Auch nach den Lohnsteuer-Richtlinien 2002 Rz 265 zählen unmittelbar von der Wohnung aus angetretene Dienstreisen mit einem arbeitgebereigenen Kfz bei der Berechnung des Sachbezugswertes nicht mit, es sei denn, der Arbeitnehmer begibt sich nach der

Dienstverrichtung oder zwischendurch zur Verrichtung von Innendienst an die Arbeitsstätte und kehrt am selben Tag zu seiner Wohnung zurück.

3.) Versagung des Pendlerpauschale und Pendlereuro für 11/2018 bis 11/2019

Das Dienstfahrzeug wurde ausschließlich für Dienstfahrten benutzt. Für Privatfahrten, also auch solche von meinem Wohnort X bis zum Dienstort in Y, habe ich meinen privaten PKW sowie öffentliche Verkehrsmittel benutzt. Wie zu Punkt 2.) ausgeführt, handelt es sich bei Fahrten zwischen Wohnort und Einsatzort um Dienstfahrten.““

Mit Einkommensteuerbescheiden 2018 und 2019 (Beschwerdevorentscheidungen gem. § 262 BAO) vom 17. August 2023 wies das Finanzamt die Beschwerden als unbegründet ab; begründend führte die Abgabenbehörde jeweils aus, dass der zunächst zur Gänze im Jahr 2021 erfasste Sachbezug im Zuge der geänderten Einkommensteuerbescheide in den Anspruchszeiträumen 11-12/2018 und 1-11/2019 angesetzt und die in den jeweiligen Jahren abgeführte Lohnsteuer entsprechend angerechnet worden sei.

Die Ausnahmeregelung des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 für Fahrten zu einer Baustelle oder zu einem Einsatzort für Montage- oder Servicetätigkeit sei - wie sich eindeutig aus Rz 709b LStR 2002 ergebe - bei einem Außendienstmitarbeiter der Finanzverwaltung nicht anwendbar. Der Dienstort sei im gegenständlich Fall Y und seien daher die Fahrten zwischen Dienstort und Wohnort privat veranlasst gewesen und sei für diese demzufolge ein Sachbezug anzusetzen. Das Vorbringen, wonach für die Fahrten zum Wohnort ein separates privates Fahrzeug verwendet worden sei, widerspreche dem unter Punkt 2 der Beschwerde angeführten Argument, das Dienstfahrzeug sei für das unmittelbare Aufsuchen von Prüfungsorten im Unterland vom Wohnort aus verwendet worden, weshalb das Pendlerpauschale sowie der Pendlereuro nicht gewährt werden könnten.

Mit Anbringen (FinanzOnline) vom 15. September 2023 stellte der Bf. Anträge auf Vorlage der Beschwerden an das Bundesfinanzgericht, womit die Beschwerden wiederum als unerledigt galten. Eine entsprechende Begründung, nähere Ausführungen und Anträge würden - so der Bf. - per Post mit gleichem Tag nachgereicht werden.

Eine diesbezügliche Vorlage ist in weiterer Folge unterblieben.

Mit Vorlagebericht vom 13. November 2023 legte das Finanzamt dem Bundesfinanzgericht die gegenständlichen Beschwerden zur Entscheidung vor; dabei verwies es auf seine Ausführungen in den Beschwerdevorentscheidungen.

Im Rahmen eines finanzgerichtlichen Vorhalteverfahrens [vgl. entsprechendes Ergänzungsersuchen des BFG vom 7.7.2024, Schreiben des Bf. vom 20.8.2024, 21.9.2024 sowie vom 21.10.2024 samt Beilagen (Bestätigung eines ehemaligen Kollegen zur Vorgangsweise der Nutzung des Dienst-Pkws, Aufzeichnungen aus dem elektronischen Fahrtenbuch für den Zeitraum 22.6.2018 - 21.12.2018, Mailkommunikation)] legte die Abgabenbehörde nach entsprechenden finanzgerichtlichen Ermittlungsaufträgen (vgl. diesbezügliche Ersuchen des

BFG vom 21.8.2024 bzw. vom 6.9.2024) von Seiten des Xys (Stellungnahme des XYs vom 5.9.2024, ESS Zeitkartenerfassungen für 2018 und 2019, Aufzeichnungen aus dem elektronischen Fahrtenbuch für den Zeitraum 2.11.2018 - 14.10.2020, Ermittlung und Mailkommunikation, Aufstellung der An- und Abwesenheitstage für 2018 und 2019, Dienstzeiterlass) und vom CC (Tagebuchdaten für 2018 und 2019) erhaltene Unterlagen dem Bundesfinanzgericht vor, welche wiederum dem Bf. mit Schreiben vom 13. Februar 2025 zur Kenntnisnahme übermittelt wurden mit der Möglichkeit, dazu Stellung zu nehmen.

Mit am 5. März 2025 beim Bundesfinanzgericht eingelangtem Schreiben erklärte der Bf., dass die vorliegenden Unterlagen im Hinblick auf den E-Mail-Schriftverkehr nicht vollständig seien, und ersuchte zur Besprechung des Sach- und Streitstandes um Zuerkennung und Bekanntgabe eines Erörterungstermins.

Soweit die Ausführungen des Bf. in seinen Schriftsätzen vom 20. August 2024, 21. September 2024, 21. Oktober 2024 (samt Beilagen) bzw. im am 5. März 2025 eingelangten Schreiben wie auch die von der Abgabenbehörde vorgelegten Unterlagen ausschlaggebendes Gewicht für die getroffene Entscheidung haben und über die in der Folge dargelegten Standpunkte in rechtlicher oder sachverhaltsmäßiger Hinsicht hinausgehen, finden sie Eingang in die nachfolgenden Überlegungen.

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat über die Beschwerden erwogen:

Im konkreten Fall bestand im Wesentlichen Streit darüber, ob im beschwerdegegenständlichen Zeitraum (1.11.2018 bis 30.11.2019) dem Grunde nach für die Nutzung des arbeitgebereigenen Pkws ein geldwerter Vorteil (Sachbezug) anzusetzen und die (bisher anerkannte) Pendlerpauschale samt Pendlereuro abzuerkennen war oder nicht. Die Höhe des ermittelten geldwerten Vorteils bzw. Sachbezugswertes in Höhe von mtl. 254,87 € stand gegenständlich außer Streit.

Im konkreten Fall war von nachstehendem in den Akten der Abgabenbehörde sowie des Finanzgerichtes abgebildetem **Sachverhalt** auszugehen:

Im Streitzeitraum befand sich die Wohnung des Bf. in Gde X, L-Straße-xx, und seine Arbeitsstätte, an welchem er über einen Arbeitsplatz verfügte und grundsätzlich Innendienst verrichtete, in der Dienststelle der XY in GDe Y, R-Straße-yy.

Im beschwerdegegenständlichen Zeitraum (1.11.2018 bis 30.11.2019) war der Bf. im Wesentlichen im Außendienst tätig. Er prüfte in diesem Streitzeitraum - wie auch schon im

Oktober 2018 (Prüfungsbeginn lt. entsprechender Ankündigung: 1.10.2018) - unterschiedliche Konzerngesellschaften der AB Firmengruppe; sein Einsatzort war in GDE Z, T-Straße-zz, an welchem er ab Oktober 2018 - monatlich überwiegend - seine Prüfungstätigkeit ausübte (vgl. dazu auch die vorgelegten Tagebuchdaten für 2018 und 2019).

Dem Bf. wurde im genannten Streitzeitraum für seine Außendiensttätigkeit ein arbeitgebereignetes Kraftfahrzeug (Dienstwagen) zur Verfügung gestellt.

Entsprechend der (internen) Regelung für die Nutzung der Dienstfahrzeuge xy (Stand: 27.6.2017) setzt jede Dienstreise einen Dienstauftrag (mit Ausstellung des Prüfungsauftrages) voraus. Die Zuordnung eines Dienstfahrzeuges an einen Bediensteten erfolgt auf bestimmte Zeit. Die Nutzung des Dienstfahrzeuges für Privatfahrten (d.s. alle Fahrten, die nicht vom Dienstauftrag umfasst sind, wie zB Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, wenn das Dienstfahrzeug für einen längeren Prüfungsfall zugewiesen worden ist) an Arbeitstagen ist gegen jederzeitigen Widerruf zulässig; an einzelnen Urlaubstagen/Gleittagen/Telearbeitstagen ist die private Nutzung des Dienstfahrzeuges mit Augenmaß möglich. Die durchgeführten (Dienst- und Privat-)Fahrten sind durch den Lenker in das elektronische Fahrtenbuch mit Angabe des Zweckes der Fahrt zeitnah (täglich) einzutragen. Es ist grundsätzlich nicht möglich, das Dienstfahrzeug am Wochenende bzw. an Feiertagen zu nutzen; dementsprechend ist das Dienstfahrzeug grundsätzlich in der Dienststelle abzustellen. Wird das Dienstfahrzeug einem Bediensteten bei einem längerdauernden Prüfungsfall zur Verfügung gestellt, kann das Dienstfahrzeug aber über das Wochenende/Feiertag im Wohnort des Bediensteten abgestellt werden, wenn für das gesicherte Abstellen des Dienstfahrzeuges lt. StVO gesorgt ist.

Im Rahmen der freien Beweiswürdigung (dabei hat das Finanzgericht nach § 167 Abs. 2 BAO) unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht, wobei es genügt, hiebei von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt) war davon auszugehen, dass der Bf. die Fahrten zur Ausübung seiner Prüfungstätigkeit in Z im Streitzeitraum mit dem arbeitgebereigneten Kraftfahrzeug im Regelfall von seiner Wohnung in X aus angetreten und wieder bei seiner Wohnung beendet hat.

Zum Vorbringen des Bf., dass er im fraglichen Zeitraum die Dienststelle der XY in Y mit dem Dienstfahrzeug nur gelegentlich angefahren sei um einerseits die Tankkarte (Routex-Karte) bei seiner Arbeitgeberin abzuholen bzw. um diese wiederum in entsprechende Verwahrung (in einem gesicherten Behältnis) zu bringen und andererseits um notwendige IT-Installationen, die im Außendienst nicht durchgeführt werden konnten, durchzuführen, Fahrten mit Zwischenhalt in Y ("Abk Y" im Fahrtenbuch) im Zusammenhang mit der Aktenbeschaffung und -rückgabe wie auch kleineren Besprechungen beim Fx sowie gerade in den Wintermonaten mit der notwendigen Maschinenwäsche bzw. der Reinigung des Fahrzeuges erfolgt seien, und er sich

dementsprechend im fraglichen Zeitraum nach der Außendienstverrichtung - auf der Fahrt von Z nach X - nicht in seine Dienststelle in Y begeben habe um Innendienst zu verrichten, ist zu sagen, dass es sich diesbezüglich um bloße, unbewiesene Behauptungen handelt. Der Bf. hat es unterlassen, diese seine Behauptungen einwandfrei durch Vorlage von Beweismitteln nachzuweisen (gerade aufgrund der Nähe zum Beweis wäre es vornehmlich am Bf. gelegen, zeitgerecht für geeignete Beweise zur Aufhellung des Sachverhalts zu sorgen) oder diese zumindest hinreichend glaubhaft zu machen.

Anhand der von der Abgabenbehörde vorgelegten Aufzeichnungen aus dem elektronischen Fahrtenbuch, den beigebrachten ESS Zeitkartenerfassungen sowie der Aufstellung der An- und Abwesenheitstage für 2018 und 2019 war - gerade in Anbetracht der regelmäßig mehrstündigen (oftmals über fünf Stunden andauernden) Aufenthalte in Y und deren Häufigkeit - vielmehr davon auszugehen und entsprach es der Lebenserfahrung, dass sich der Bf. im fraglichen Zeitraum sehr wohl nach der (Außen)Dienstverrichtung fallweise auch zur Verrichtung von Innendienst, für in (direktem) Zusammenhang mit seiner Prüfungstätigkeit stehende Arbeiten (wie etwa zur Einholung notwendiger Informationen oder Unterlagen, Literaturstudium, Besprechungen mit dem Vorgesetzten bzw. Kollegen oder Ähnliches), an die Dienststelle der XY in Y begeben hat, bevor er dann weiter zu seiner Wohnung nach X gefahren ist.

Für Fahrten von seiner Wohnung zu seiner Dienststelle in Y und retour zur Verrichtung von Innendienst hat der Bf. in der Regel seinen privaten Pkw oder öffentliche Verkehrsmittel benutzt. Einzelne derartige Fahrten mit dem Dienstfahrzeug konnten entsprechend dem vorgelegten elektronischen Fahrtenbuch auch für den 5. Februar 2019 und den 21. Februar 2019 festgestellt werden. Außerdem konnten einzelne Fahrten (am 14.11.2018, am 15.7.2019 sowie am 7.10.2019) mit dem Dienstfahrzeug am Vorabend vor Beginn einer Prüfung von der Dienststelle in Y (nach Verrichtung von Innendienst) zu seinem Wohnort in X wie auch solche (am 9.5.2019 bzw. am 27.11.2019) am Morgen nach Ende einer Prüfung in die Dienststelle in Y zur Verrichtung von Innendienst ermittelt werden.

Eine Nutzung des zur Verfügung gestellten Dienstfahrzeuges für nicht beruflich veranlasste Fahrten (ohne Berücksichtigung von Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte) an Arbeitstagen wie auch an einzelnen Urlaubs-, Gleit- oder Telearbeitstagen fand entsprechend den glaubhaften Angaben des Bf. nicht statt, wurde von Seiten der Abgabenbehörde nicht behauptet und konnte auch nicht festgestellt werden.

Rechtlich ergibt sich Folgendes:

Sachbezug - private Nutzung des arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges:

Gemäß § 15 Abs. 1 EStG 1988 liegen Einnahmen vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Z 4 bis 7 leg. cit. zufließen. Geldwerte Vorteile (Wohnung, Heizung, Beleuchtung, Kleidung, Kost, Waren, Überlassung von Kraftfahrzeugen zur Privatnutzung und sonstige Sachbezüge) sind mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen (§ 15 Abs. 2 EStG 1988). Die üblichen Mittelpreise des Verbrauchsortes sind jene Beträge, die Steuerpflichtige hätten aufwenden müssen, um sich die geldwerten Güter am Verbrauchsort im freien Verkehr zu beschaffen.

§ 4 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge (Sachbezugswerteverordnung), BGBl. II Nr. 416/2001 idF BGBl. II Nr. 29/2014 (gültig ab 1. März 2014), führt dazu aus, dass, wenn für den Arbeitnehmer die Möglichkeit besteht, ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug für nicht beruflich veranlasste Fahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu benützen, ein Sachbezug von 1,5% der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe), maximal 720,00 € monatlich, anzusetzen ist. Die Anschaffungskosten umfassen auch Kosten für Sonderausstattungen.

§ 4 Abs. 2 dieser Verordnung bestimmt, dass, wenn die monatliche Fahrtstrecke für Fahrten im Sinne des Abs. 1 im Jahr nachweislich nicht mehr als 500 km beträgt, ein Sachbezug im halben Betrag (0,75% der tatsächlichen Anschaffungskosten, maximal 360,00 € monatlich) anzusetzen ist. Unterschiedliche Fahrtstrecken in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen sind unbeachtlich. Kostenbeiträge des Arbeitnehmers an den Arbeitgeber mindern den Sachbezugswert (§ 4 Abs. 7 der genannten Verordnung).

Die oben genannte Verordnung verlangt zwar nicht ausdrücklich ein Fahrtenbuch als Nachweis der nicht beruflich veranlassten Fahrten, dennoch wird ein Nachweis üblicherweise durch ein ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch erbracht. Ein solches hat die beruflichen und privaten Fahrten zu enthalten, es muss fortlaufend, zeitnah und übersichtlich geführt sein und Datum, Kilometerstrecke, Ausgangs- und Zielpunkt sowie Zweck jeder einzelnen Fahrt zweifelsfrei und klar angeben. Die Aufzeichnungen im Fahrtenbuch müssen eine hinreichende Gewähr für ihre Vollständigkeit und Richtigkeit bieten. Sie müssen mit vertretbarem Aufwand auf ihre materielle Richtigkeit hin überprüfbar sein (vgl. dazu zB Jakom/Ebner/Marschner EStG, 2024, § 15 Rz 20; Mayr/Hayden in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁹, § 15 Tz 102).

Im Hinblick auf den klaren Wortlaut der Verordnung ist hinsichtlich der Höhe des Sachbezuges vom ursprünglichen Neuwert des Fahrzeuges auszugehen. Bei Gebrauchtfahrzeugen ist der Listenpreis im Zeitpunkt der erstmaligen Zulassung maßgebend. Alternativ dazu können die nachgewiesenen tatsächlichen Anschaffungskosten des Ersterwerbers angesetzt werden (vgl. § 4 Abs. 4 der VO; siehe dazu auch Jakom/Ebner/Marschner EStG, 2024, § 15 Rz 19).

Die SachbezugswerteVO regelt die Bewertung des Sachbezugs für die *“Möglichkeit”* des Arbeitnehmers zur privaten Nutzung eines arbeitgebereigenen Kraftfahrzeugs. Diese

Bestimmung ist nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes so auszulegen, dass der Ansatz eines Sachbezugs für die Privatnutzung eines arbeitgebereigenen Pkws nur dann zu erfolgen hat, wenn eine private Nutzung durch den Arbeitnehmer auch (tatsächlich) erfolgt (vgl. VwGH 7.8.2001, 97/14/0175). Ein Sachbezugswert ist jedenfalls dann zuzurechnen, wenn nach der Lebenserfahrung auf Grund des Gesamtbildes der Verhältnisse anzunehmen ist, dass der Arbeitnehmer die eingeräumte Möglichkeit, das arbeitgebereigene Kraftfahrzeug privat zu verwenden - *wenn auch nur fallweise* - nützt (vgl. VwGH 15.11.2005, 2002/14/0143; Mayr/Hayden in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁹, § 15 Tz 103).

Die theoretische Möglichkeit der Benützung eines arbeitgebereigenen Kraftfahrzeugs für private Fahrten allein reicht somit nicht aus, um einen Sachbezug ansetzen zu müssen. Liegen keine klaren Anhaltspunkte dafür vor und sprechen auch die Umstände im Einzelfall nicht für eine tatsächliche Privatnutzung (zB da der Arbeitnehmer darüber hinaus über ein eigenes Kraftfahrzeug verfügt oder der Firmen-PKW nur eine geringe Jahreskilometerleistung aufweist), hat der Ansatz eines Sachbezugswertes zu unterbleiben (vgl. dazu zB auch BFG 8.2.2018, RV/3100894/2014).

Entsprechend diesen Ausführungen rechtfertigen sohin nicht beruflich veranlasste Fahrten ***einschließlich (gelegentliche) Fahrten zwischen der Wohnung und Arbeitsstätte*** mit dem arbeitgebereigenen Kraftfahrzeug den Ansatz eines Sachbezugs.

Nach § 26 Z 4 zweiter und dritter Satz EStG 1988 liegt eine Dienstreise ua. vor, wenn ein Arbeitnehmer über Auftrag des Arbeitgebers seinen Dienstort (Büro, Betriebsstätte, Werksgelände, Lager, usw.) zur Durchführung von Dienstverrichtungen (am Einsatzort) verlässt.

Bei Arbeitnehmern, die ihre Dienstreise vom Wohnort aus antreten, tritt an die Stelle des Dienstortes der Wohnort (Wohnung, gewöhnlicher Aufenthalt, Familienwohnsitz).

Werden Fahrten zu einem (bestimmten) Einsatzort in einem Kalendermonat überwiegend unmittelbar vom Wohnort (Wohnung oder Wohnhaus) angetreten, liegen hinsichtlich dieses Einsatzortes *ab dem Folgemonat* ***Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte*** vor (§ 26 Z 4 lit. a letzter Satz EStG 1988). Ein Überwiegen ist dann gegeben, wenn an mehr als der Hälfte der tatsächlich geleisteten Arbeitstage im Kalendermonat Fahrten zur neuen Arbeitsstätte unternommen werden.

Wird bei Fahrten von der Wohnung zum Einsatzort (Prüfungsort) die Arbeitsstätte (hier: die Dienststelle der XY in Y) an diesem Tag nicht aufgesucht, liegt grundsätzlich *keine* Fahrt zwischen Wohnung und Arbeitsstätte vor, *auch wenn die Fahrt mit der Wegstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (teilweise) identisch ist (Streckenidentität)*. Für eine Fahrt zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ist kennzeichnend, dass sie mit dem Ziel unternommen wird, die Arbeitsstätte aufzusuchen bzw. von dieser in die Wohnung zurückzukehren. Ist dies nicht gegeben, muss für diese Strecke kein Sachbezug angesetzt werden. Die Begriffe *“Wohnung“*

und „Arbeitsstätte“ definieren einen exakten, punktuellen Ort und umfassen nicht das ganze Gemeindegebiet (anders als die Bezeichnung „Wohnort“ oder „Arbeitsort“; vgl. VwGH 28.3.2000, 97/14/0103).

Unmittelbar von der Wohnung aus angetretene Dienstreisen (zu einem Einsatz- bzw. Prüfungsort) mit einem arbeitgebereigenen Kraftfahrzeug zählen bei der Berechnung des Sachbezugswertes sohin grundsätzlich nicht mit bzw. rechtfertigen keinen Sachbezugsansatz, *es sei denn, der Arbeitnehmer begibt sich nach der Dienstverrichtung oder zwischendurch zur Verrichtung von Innendienst an die Arbeitsstätte und kehrt am selben Tag zu seiner Wohnung zurück* (vgl. VwGH 19.3.2008, 2006/15/0289; VwGH 30.11.1993, 90/14/0136; VwGH 3.7.1990, 90/14/0069; siehe auch LStR 2002, Rz 265).

Nur wenn die Fahrt zum Einsatzort mit der Fahrt zur Arbeitsstätte zur Verrichtung von Innendienst verbunden ist, wird vom Steuerpflichtigen somit die Wegstrecke Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung zurückgelegt.

Als Innendienst gilt jedes Tätigwerden im Rahmen der unmittelbaren beruflichen Obliegenheiten (zB Vorbereitungs- oder Abschlussarbeiten, Abhalten einer Dienstbesprechung). Eine bestimmte Mindestdauer ist dafür nicht Voraussetzung. Auch ein kurzfristiges Tätigwerden ist als Innendienst anzusehen. Kein Innendienst liegt vor, wenn das Aufsuchen der Betriebsstätte bzw. hier der Dienststelle ausschließlich mittelbar durch die beruflichen Obliegenheiten veranlasst ist (zB Wechseln des Fahrzeugs, Entgegennahme des Arbeitslohns; vgl. LStR 2002, Rz 284).

Angesichts der oben dargestellten Sachverhaltsfeststellungen war im konkreten Fall davon auszugehen, dass der Bf. im fraglichen Zeitraum (1.11.2018 bis 30.11.2019) die ihm eingeräumte Möglichkeit, das arbeitgebereigene Kraftfahrzeug privat zu verwenden, wenn auch nur fallweise für Fahrten von seiner Wohnung in X zur Arbeitsstätte (Dienststelle in Y) und auch retour genutzt hat.

Im Rahmen der freien Beweiswürdigung war weiters festzustellen, dass sich der Bf. bei seinen unmittelbar von der Wohnung aus angetretenen Dienstreisen (zum Einsatz- bzw. Prüfungsort) mit dem arbeitgebereigenen Kraftfahrzeug nach der Dienstverrichtung im Außendienst fallweise auch zur Verrichtung von Innendienst an seine Dienststelle in Y begeben hat und danach am selben Tag wieder mit seinem Dienst-Pkw zu seiner Wohnung in X zurückgekehrt ist.

Auszugehen war außerdem davon, dass der Bf. bereits im Oktober 2018 (noch mit dem Privat-Pkw) Fahrten zum Einsatzort in Z überwiegend unmittelbar von seiner Wohnung aus angetreten hat und diesbezüglich daher auf Grund ausdrücklicher gesetzlicher Regelung (§ 26 Z 4 lit. a letzter Satz EStG 1988) ab dem Folgemonat (November 2019) *Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte* vorlagen; im fraglichen Zeitraum hat der Bf. weiterhin Fahrten (mit dem Dienst-Pkw) zum Einsatzort in Z überwiegend unmittelbar von seiner Wohnung aus angetreten bzw. durchgeführt.

Auf Grund der vorliegenden Sachlage verbunden mit den oben dargestellten rechtlichen Überlegungen war im fraglichen Zeitraum - gesamthaft gesehen - zu Recht ein Sachbezug anzusetzen.

Zum Antrag des Bf., im Jahr 2018 eine anrechenbare Lohnsteuer von 21.036,94 € (statt bisher 20.792,26 €) und für das Jahr 2019 von 34.049,85 € (statt bisher 32.704,11 €) zu berücksichtigen, wird abschließend darauf hingewiesen, dass im Hinblick auf den unrichtigen Sachbezugsansatz im Jahr 2021 eine Berichtigung der Lohnsteuer zugunsten des Bf. im Wege der Veranlagung 2021 erfolgte (vgl. diesbezüglichen Wiederaufnahme- und Einkommensteuerbescheid 2021 vom 11.7.2023).

Der zunächst zur Gänze im Jahr 2021 erfasste Sachbezug wurde schließlich im Zuge der strittigen Einkommensteuerbescheide in den Anspruchszeiträumen 11-12/2018 und 1-11/2019 angesetzt und die in den jeweiligen Jahren abgeführte Lohnsteuer wurde entsprechend angerechnet (vgl. dazu auch die diesbezüglichen Ausführungen in den Beschwerdeentscheidungen vom 17.8.2023).

Pendlerpauschale/Pendlereuro:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Nach Z 6 dieser Gesetzesstelle (idF BGBl. I Nr. 118/2015) zählen zu den Werbungskosten die Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte.

Intention des Gesetzgebers des EStG 1988 war es, durch Neuregelung der Absetzbarkeit von Kosten für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte den bis dahin steuerlich begünstigten, aus umweltpolitischer Sicht aber unerwünschten Individualverkehr einzudämmen und die Bevölkerung zum Umsteigen auf öffentliche Verkehrsmittel zu bewegen (vgl. VwGH 16.7.1996, 96/14/0002, 0003). Vor diesem Hintergrund wurde § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 geschaffen und ist diese Bestimmung daher so zu verstehen und auszulegen.

Nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. a EStG 1988 sind die Kosten der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Arbeitsweg) grundsätzlich *durch den Verkehrsabsetzbetrag* (§ 33 Abs. 5 EStG 1988) *abgegolten*, der allen aktiven Arbeitnehmern unabhängig von den tatsächlichen Kosten zusteht.

Bei Vorliegen weiterer Voraussetzungen stehen für diese Fahrten Werbungskosten in Form des Pendlerpauschales gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 zu. Dies grundsätzlich aber nur dann, wenn

- entweder der Arbeitsweg eine Entfernung von mindestens 20 Kilometer umfasst (sog. kleines Pendlerpauschale) oder

- die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumindest hinsichtlich des halben Arbeitsweges nicht möglich oder nicht zumutbar ist und der Arbeitsweg mindestens zwei Kilometer beträgt (sog. großes Pendlerpauschale).

Wird dem Arbeitnehmer ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zur Verfügung gestellt, steht dem Arbeitnehmer gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 51/2013 **kein** Pendlerpauschale zu.

Mit der Streichung des Pendlerpauschales bei Benutzung eines arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges kam der Gesetzgeber im Übrigen Forderungen nach, die damit begründet worden waren, dass der Großteil der Dienstwagenbesitzer weder Treibstoffkosten noch Abnutzung trage.

Dieser Ausschluss der Pendlerpauschale stößt im Übrigen auf keine verfassungsrechtlichen Bedenken (siehe dazu Zorn/Stanek in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁰, § 16 Tz 128; Jakom/Ebner EStG, 2024, § 16 Rz 25).

Bei Anspruch auf das Pendlerpauschale steht nach Maßgabe des § 33 Abs. 5 Z 4 EStG 1988 auch ein *Pendlereuro* zu.

In zeitlicher Hinsicht müssen die entsprechenden Verhältnisse im Lohnzahlungszeitraum grundsätzlich *überwiegend* (dh. an mehr als der Hälfte der Arbeitstage im Lohnzahlungszeitraum) gegeben sein. An dieser Stelle wird auch auf die *Aliquotierungsregelung* des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. e EStG 1988 verwiesen.

Wie oben aufgezeigt, wurde dem Bf. im fraglichen Zeitraum (1.11.2018 bis 30.11.2019) ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug auch für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zur Verfügung gestellt und hat der Bf. diese ihm von seinem Arbeitgeber eingeräumte Möglichkeit einerseits im Hinblick auf seine gemäß § 26 Z 4 lit. a letzter Satz EStG 1988 ab November 2019 als *Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte* zu qualifizierenden Fahrten von seiner Wohnung zum Einsatzort in Z und andererseits für seine Fahrten zwischen seiner Wohnung und seiner Dienststelle in Y - wenn auch nur fallweise - *tatsächlich* genutzt.

Dem Bf. stand damit im streitgegenständlichen Zeitraum entsprechend der klaren gesetzlichen Regelungen in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988 und § 33 Abs. 5 Z 4 EStG 1988 weder eine Pendlerpauschale noch ein *Pendlereuro* zu.

Zum mit am 5. März 2025 beim Bundesfinanzgericht eingelangten Schreiben gestellten Antrag des Bf. auf Abhaltung eines **Erörterungstermins** ist abschließend noch Folgendes zu sagen: Gemäß § 269 Abs. 3 BAO kann der Einzelrichter bzw. der Berichterstatter die Parteien zur Erörterung der Sach- und Rechtslage sowie zur Beilegung des Rechtsstreites laden. Aus dieser Bestimmung ist *kein* Rechtsanspruch auf die Abhaltung eines Erörterungstermins ableitbar. Ein Rechtsanspruch auf die Erörterung der Sach- und Rechtslage außerhalb einer mündlichen

Verhandlung nach § 269 Abs. 3 BAO besteht *nicht* [vgl. Ritz/Koran, BAO⁷, § 269 Tz 12; Fischerlehner in Fischerlehner/Brennsteiner, Abgabenverfahren I BAO³ (2021), § 269 Rz 14, mwN].

Angesichts dessen, dass der Bf. seinen diesbezüglichen Antrag darauf stützt, dass die vorliegenden Unterlagen im Hinblick auf den E-Mail-Schriftverkehr nicht vollständig seien, bestand auch aus Zweckmäßigkeitsgründen kein Anlass zur Abhaltung eines Erörterungstermins, betraf dieser E-Mail-Schriftverkehr doch den Zeitraum ab 06/2018 bis 08/2018, sohin nicht den maßgeblichen beschwerdegegenständlichen Zeitraum vom 1. November 2018 bis 30. November 2019. Das erkennende Gericht hält die Anberaumung eines Erörterungstermins angesichts der Klarheit der *entscheidungswesentlichen* Sachlage für nicht erforderlich. Im Übrigen sei in diesem Zusammenhang auch erwähnt, dass dem Bf. im gegenständlichen (finanzgerichtlichen) Beschwerdeverfahren in ausreichendem Maße die Möglichkeit geboten wurde, an der Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes - wie etwa durch Vorlage sein Beschwerdevorbringen stützender Unterlagen - beizutragen.

Zulässigkeit der Revision:

Gemäß § 25a Abs. 1 VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts 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 uneinheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Beschwerdefall lagen keine Rechtsfragen vor, denen grundsätzliche Bedeutung zukam. Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen beschränkten sich einerseits auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen VwGH-Rechtsprechung beantwortet wurden und solche, welche im Gesetz eindeutig gelöst sind. Im Übrigen hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab. Eine (ordentliche) Revision ist damit nicht zulässig.

Gesamthaft war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 13. März 2025