

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. R in der Beschwerdesache Bf, Adr, über die Beschwerde vom 21.11.2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Waldviertel vom 22.10.2015, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2014 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird im Umfang der Beschwerdevorentscheidung teilweise stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der Gutschrift wird auf die Beschwerdevorentscheidung des Finanzamtes vom 31. Mai 2016 verwiesen.

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

## **Entscheidungsgründe**

Der Beschwerdeführer (Bf.) ist Bediensteter der ÖBB.

In der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2014 beantragte er das Pendlerpauschale gem. § 16 Abs. 1 Z 6 lit. d EStG 1988 iHv 3.672 € sowie den Pendlereuro gem. § 33 Abs. 5 Z 4 EStG 1988 iHv 234 €.

Mit Schreiben vom 26.8.2015 wurde der Bf. von der Abgabenbehörde ersucht, die Anschrift der Arbeitsstätte, die Anschrift der der Arbeitsstätte nächstgelegenen Wohnung, die kürzest befahrbare einfache Wegstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte in km sowie die Wegstrecke bei Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels mitzuteilen. Sollte dem Bf. die Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels nicht möglich bzw. zeitlich nicht zumutbar sein, wurde er ersucht, die entsprechenden Gründe zu erläutern bzw. die unzumutbare Wegzeit aufzuschlüsseln.

In Beantwortung dieses Ergänzungsersuchens teilte der Bf. mit, dass sich die Wohnung in Adr, und die Arbeitsstätte in W, befinde (einfache Wegstrecke Wohnung - Arbeitsstätte 117 km). Die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte werde an mehr als 10 Tagen im Kalendermonat zurückgelegt. Als Arbeitsbeginn wurde 07.00 Uhr und als Arbeitsende 15.12 Uhr angegeben. Die Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln sei auf der überwiegenden Strecke nicht möglich oder nicht zumutbar.

Im Einkommensteuerbescheid 2014 (Arbeitnehmerveranlagung) vom 22.10.2015 wurden weder die Pendlerpauschale noch der Pendlereuro berücksichtigt. Begründend führte das Finanzamt Waldviertel aus, dass der Bf. die Strecke Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung im Werkverkehr (ÖBB) zurücklege.

Gegen den Einkommensteuerbescheid erhob der Bf. Beschwerde mit folgender Begründung:

*"Ich erhebe Einspruch und Beschwerde gegen die Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2014. Da Benutzung der Öffentlichen Verkehrsmittel und somit Benutzung Werksverkehr ÖBB wegen Unzumutbarkeit nicht möglich ist, ersuche ich um Berücksichtigung der Pendlerpauschale. 10.04.2015 ANV online eingereicht. 26.08.2015 Ersuchen um Ergänzung zur Pendlerpauschale Anschrift Arbeitsstätte Und Wohnung, wenn Benutzung öffentlichen Verkehrsmittel nicht möglich bzw. zeitlich nicht zumutbar, Angabe Normalarbeitszeiten, unzumutbare Wegzeit aufschlüsseln. Ausdruck Pendlerrechner mit Anschriften und Dienstzeiten, Ergebnis Pendlerpauschale € 3.672,— Pendlereuro € 252,— jährlich. Ergänzungsersuchen mit Ausdruck Pendlerrechners am 11.09.2015 pers. eingereicht. Mitarbeiter meinte, dass ich Pendlerpauschale erhalte, Bescheid wird in nächsten Tagen erfolgen 22.10.2015 ANV 2014 erhalten. Pendlerpauschale nicht berücksichtigt, Begründung Werksverkehr ÖBB. Ersuche Info max. Bearbeitungszeit des Finanzamtes, da ANV 2014 und ANV 2013 mehr als 6 Monate gedauert hat. Da unterschiedliche und unglaubliche Aussagen vom Finanzamt und Kollegen von mir Pendlerpauschale erhalten, halte ich mir weitere Schritte vor."*

Mit Beschwerdeentscheidung vom 31.5.2016 wurde der Beschwerde insoweit teilweise stattgegeben, als die Pendlerpauschale und der Pendlereuro in verminderter Höhe mit 372 € bzw. 8 € (nur) für die Wegstrecke vom Wohnort bis zur Einstiegstelle (*Anmerkung: Bahnhof A*) berücksichtigt wurden. In der Begründung wurde ausgeführt, dass bei tatsächlicher Nutzung des Werkverkehrs - egal ob die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels lt. Pendlerrechner zumutbar ist oder nicht - eine Berücksichtigung eines Pendlerpauschales für die Strecke des Werkverkehrs nicht möglich sei.

Im rechtzeitig eingebrachten Vorlageantrag brachte der Bf. im Wesentlichen vor, dass er den Werkverkehr nicht benützt habe.

Mit Schreiben des Finanzamtes vom 6.7.2016 wurde dem Bf. vorgehalten, dass in den Jahren 2014 und 2015 kein Kfz auf seinen Namen zugelassen gewesen sei. Er wurde daher um Bekanntgabe ersucht, mit welchem Verkehrsmittel er die Fahrten von der Wohnung zur Arbeitsstätte durchgeführt habe. Gleichzeitig wurde der Bf. um Vorlage geeigneter Nachweise über die tatsächliche Benützung dieses Verkehrsmittels sowie um Vorlage der Arbeitszeitznachweise ersucht. Weiters wurde ihm im Hinblick auf den in der Beschwerde geltend gemachten Pendlereurobetrag iHv 252 € vorgehalten, dass sich bei einer Strecke von 117 km ein Pendlereuro iHv 234 € errechne.

In Beantwortung dieses Ergänzungsersuchens teilte der Bf. mit, dass er bei mehr als zehn Fahrten im Monat in der Regel das Auto der Familie, das auf seine Gattin angemeldet

sei, verwendet habe. In Ausnahmefällen, wenn das Auto von der Gattin selbst benötigt worden sei bzw. wenn es sich beim Service befunden habe, seien die Fahrten mit dem Auto seiner Schwester sowie seines Schwagers erfolgt. Er ersuche um Info, was ein geeigneter Nachweis sei. Da es ihm gänzlich unbekannt sei, dass für Privatpersonen geeignete Nachweise zur Berücksichtigung des Pendlerpauschales und des Pendlereuros erforderlich seien, habe er kein Fahrtenbuch für die Fahrten zu und von der Arbeitsstätte geführt. Weiters gab er bekannt, dass sich die Differenz zu dem in der Beschwerde geltend gemachten Betrag iHv 252 € betreffend Pendlereuro auf Grund einer späteren Abfrage ergeben habe.

Der Beschwerde beigelegt war eine Bestätigung des Dienstplan-Koordinators des ÖBB-Kundenservice vom 19.7.2016, wonach der Bf. in den Jahren 2014 und 2015 eine wöchentliche Arbeitszeit von Montag bis Freitag 07:00 - 15:12 Uhr hatte.

Mit einem weiteren Ergänzungsschreiben des Finanzamtes vom 26.8.2016 wurde der Bf. ersucht, die in den Jahren 2013, 2014 und 2015 für das auf die Gattin angemeldete Kfz ausgestellte Gutachten gem. § 57a KFG vorzulegen. Für den Fall, dass die Gutachten für einzelne Jahre nicht mehr zur Verfügung stünden, wurde der Bf. um Bekanntgabe ersucht, von wem die Begutachtungen gem. § 57a KFG durchgeführt worden seien. Gleichzeitig wurde der Bf. um Vorlage der gem. § 26 Arbeitszeitgesetz zu führenden Arbeitsaufzeichnungen für die Jahre 2014 und 2015 ersucht.

Dieses Ergänzungersuchen blieb unbeantwortet.

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

##### Sachverhalt:

Der Bf. erzielt als ÖBB-Bediensteter Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Im Streitjahr 2014 befand sich seine Arbeitsstätte in W, wobei er an jedem Arbeitstag zwischen dem Wohnort in Adr, und der Arbeitsstätte pendelte. Der Bf. arbeitet von Montag bis Freitag von 07.00 Uhr bis 15.12 Uhr.

Gemäß dem Berechnungsergebnis des sogenannten „*Pendlerrechners*“ ist bei Dienstbeginn 07:00 Uhr und Dienstende 15:12 Uhr die Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln auf der überwiegenden Strecke nicht möglich oder nicht zumutbar.

Auf dem vom Arbeitgeber des Bf. übermittelten Lohnzettel ist für das Jahr 2014 die Werkverkehrsbegünstigung gemäß § 26 Z 5 EStG 1988 für den Zeitraum von 12 Monaten ausgewiesen. Es bestand somit für den Bf. im Jahr 2014 die Möglichkeit, für die Fahrten zwischen Wohnung - Arbeitsstätte - Wohnung den "Werkverkehr" der ÖBB zu verwenden.

Die Entfernung zwischen Wohnung und der Einstiegstelle Bahnhof A beträgt rund 4 Kilometer.

Dass der Bf. die Fahrtstrecke Wohnung - Arbeitsstätte - Wohnung tatsächlich überwiegend mit dem PKW zurückgelegt hat, kann nicht als erwiesen angenommen werden.

## Beweiswürdigung

Der Bf. bestreitet nicht, dass er grundsätzlich die Möglichkeit gehabt hat, den arbeitgebereigenen „Werkverkehr“ in Anspruch zu nehmen; eine Erklärung dafür, warum er dennoch den Privat-PKW für die Strecke Wohnung - Arbeitsstätte - Wohnung benützt hat, ist er jedoch schuldig geblieben. Hinsichtlich der behaupteten Unmöglichkeit der Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln verweist der Bf. lediglich auf die Berechnung mit dem Pendlerrechner; eine Aufschlüsselung der unzumutbaren Wegzeit hat er trotz Aufforderung durch die Abgabenbehörde nicht vorgelegt.

Um beurteilen zu können, ob der Bf. tatsächlich nicht die öffentlichen Verkehrsmittel in Anspruch genommen, sondern mit dem eigenen bzw. mit dem PKW der Gattin die Strecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zurückgelegt hat, wäre es erforderlich gewesen, dass er die vom Finanzamt abverlangten Nachweise vorgelegt hätte. Vom Bf. wurden jedoch keinerlei Beweismittel vorgelegt, die eine derartige Überprüfung ermöglicht hätten. Es konnte nicht einmal die jährliche Kilometerleistung des betreffenden PKW ermittelt werden, da der Bf. dem Ergänzungsersuchen vom 26.8.2016, die für die Jahre 2013, 2014 und 2015 ausgestellten Gutachten gem. § 57a KFG vorzulegen bzw. bekanntzugeben, von wem die Begutachtungen gem. § 57a KFG durchgeführt wurden, nicht entsprochen hat.

Ebenso wurden weder Fahrtenbuchaufzeichnungen noch andere geeignete Aufzeichnungen, mit denen Fahrten von der Wohnung zur Arbeitsstätte dokumentiert werden, vorgelegt. Wie aus der Vorhaltsbeantwortung vom 4.8.2016 ersichtlich ist, hat der Bf. derartige Aufzeichnungen nicht geführt.

Dem Bf. wurde im Verfahren ausreichend die Möglichkeit gegeben, seine Behauptung, die Fahrtstrecke von der Wohnung zur Arbeitsstätte mit dem auf die Gattin zugelassenen KFZ zurückgelegt zu haben, zu beweisen bzw. glaubhaft zu machen. Dennoch ist er dem Ersuchen des Finanzamtes um Vorlage der angeforderten Unterlagen (§ 57a Gutachten, Arbeitszeitaufzeichnungen) nicht nachgekommen. Angesichts der Ausführungen der Abgabenbehörde im Vorlagebericht an das BFG, wonach es der Lebenserfahrung widerspricht, wenn jemand für die Fahrten zwischen Wohnung - Arbeitsstätte - Wohnung bei einer täglich zurückzulegenden Wegstrecke von 234 km das eigene Kfz verwendet, wenn die Möglichkeit der kostenlosen Beförderung im Werkverkehr besteht, wäre es umso mehr am Bf. gelegen, im Rahmen seiner Mitwirkungspflicht (§§ 119, 138ff BAO) entsprechende Nachweise für die Richtigkeit seiner Behauptung zu erbringen.

Da der Bf. die vom Finanzamt abverlangten Nachweise nicht vorgelegt hat, kann nicht als erwiesen angenommen werden, dass er die Wegstrecke Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung tatsächlich überwiegend mit dem PKW zurückgelegt hat.

## Rechtliche Beurteilung

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. a EStG 1988 sind Werbungskosten Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. 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.

Ist nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. d EStG 1988 dem Arbeitnehmer die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Entfernung nicht zumutbar, beträgt das Pendlerpauschale

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.

Nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. e EStG 1988 ist Voraussetzung für die Berücksichtigung eines Pendlerpauschales gemäß lit. c oder d, dass der Arbeitnehmer an mindestens elf Tagen im Kalendermonat von der Wohnung zur Arbeitsstätte fährt.

Wird gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. i EStG 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.

Gemäß § 26 Z 5 EStG 1988 liegt Werkverkehr vor, wenn der Arbeitgeber seine Arbeitnehmer zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit Fahrzeugen in der Art eines Massenbeförderungsmittels oder mit Massenbeförderungsmitteln befördert oder befördern lässt.

Gemäß § 33 Abs. 5 Z 4 EStG 1988 stehen bei Einkünften aus einem bestehenden Dienstverhältnis 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, als Absetzbetrag zu. Für die Berücksichtigung des Pendlereuros gelten die Bestimmungen des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b und lit. e bis j entsprechend.

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob dem Bf. für die Strecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte das große Pendlerpauschale sowie der Pendlereuro zustehen; dies insbesondere vor dem Hintergrund, dass auf dem Lohnzettel des Bf. für das Jahr 2014 die Werkverkehrsbegünstigung gemäß § 26 Z 5 EStG 1988 für den Zeitraum von 12 Monaten ausgewiesen wurde. Demgegenüber behauptet der Bf. jedoch, diese nicht in Anspruch

genommen zu haben, sondern die Fahrtstrecke Wohnung Arbeitsstätte mit dem auf die Gattin zugelassenen KFZ zurückgelegt zu haben.

Die Kosten der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sind grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag abgegolten, der allen aktiven Arbeitnehmern unabhängig von den tatsächlichen Kosten zusteht. Darüber hinaus stehen Werbungskosten in Form des Pendlerpauschales gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 nur dann zu, wenn entweder der Arbeitsweg eine Entfernung von mindestens 20 Kilometer umfasst ("kleines Pendlerpauschale") oder die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumindest hinsichtlich des halben Arbeitsweges nicht möglich oder nicht zumutbar ist und der Arbeitsweg mindestens 2 Kilometer beträgt ("großes Pendlerpauschale").

Eine pauschale Berücksichtigung von Werbungskosten bei der Beförderung des Arbeitnehmers im Werkverkehr ist nach der Rechtsprechung des VwGH dann nicht gerechtfertigt, wenn dem betreffenden Arbeitnehmer keine Kosten für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte erwachsen und ein aus der kostenlosen oder begünstigten Beförderung entstehender Vorteil nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehört (vgl. VwGH 29.7.2010, Zl. 2010/15/0013). Dem Arbeitnehmer entstehende Kosten sind aber bis zur Höhe des entsprechenden Pauschales als Werbungskosten zu berücksichtigen (vgl. VwGH 9.5.1995, Zl. 92/14/0092).

Wird ein Arbeitnehmer überwiegend im nicht steuerbaren Werkverkehr befördert, steht dem Arbeitnehmer das Pendlerpauschale nicht zu. Eine überwiegende Beförderung im Werkverkehr ist dann gegeben, wenn der Arbeitnehmer an mehr als der Hälfte der Arbeitstage im Lohnzahlungszeitraum (im Werkverkehr) befördert wird (s. sinngemäß LStRL 2002, Rz 748).

Muss ein Arbeitnehmer hingegen bestimmte Wegstrecken zwischen seiner Wohnung und der Einstiegsstelle des Werkverkehrs zurücklegen, steht dem Arbeitnehmer gegebenenfalls für diese Wegstrecke das Pendlerpauschale zu (vgl. VwGH 29.7.2010, Zl. 2010/15/0013; Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar EStG, § 16, Rz. 113).

Die Wegstrecke zwischen Wohnung und Einstiegsstelle ist daher so zu behandeln, wie die Wegstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Die Einstiegsstelle des Werkverkehrs wird somit für Belange des Pendlerpauschales mit der Arbeitsstätte gleichgesetzt (Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, a.a.O., § 26, Rz. 126).

Es besteht keine Verpflichtung zur Nutzung des Werkverkehrs. Unmaßgeblich ist, ob der Arbeitnehmer im Werkverkehr befördert werden könnte und ihm dies auch zumutbar wäre. Es ist auf die tatsächlichen Verhältnisse abzustellen (vgl. VwGH 27.07.2016, 2013/13/0088; Lenneis in Jakom, EStG, 2017, § 26 Rz 22).

Das große Pendlerpauschale steht demnach nur dann zu, wenn nachgewiesen wird, dass auf dieser Strecke der Werkverkehr tatsächlich nicht in Anspruch genommen wird. Da dies im vorliegenden Fall aber nicht geschehen ist, war davon auszugehen, dass der Bf. für die Strecke Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung den ÖBB-Werkverkehr und nicht den PKW benutzt hat. Da der Bf. bei den ÖBB beschäftigt ist, ist auch die Annahme

gerechtfertigt, dass ihm durch die Bahnfahrten keine Kosten entstanden sind. Es ist auch nicht Sinn und Zweck dieses Pauschales, tatsächlich nicht entstandene und damit bloß fiktive Aufwendung abzugelten, was im Ergebnis auf eine ungerechtfertigte steuerliche Begünstigung hinauslaufen würde.

Das Vorbringen des Bf, wonach seinen Kollegen das große Pendlerpauschale gewährt werde, ist nicht streitgegenständlich und war daher nicht näher zu prüfen.

Wurde die Strecke zwischen dem Wohnort in A und der Arbeitsstätte in W in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen des Beschwerdejahres aber überwiegend mit den öffentlichen Verkehrsmitteln zurückgelegt, musste dieser Streckenabschnitt bei der Berechnung der einfachen Wegstrecke iSd § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 ausgeschieden werden. Nach dem klaren Wortlaut des Gesetzes steht dem Abgabepflichtigen ein Pendlerpauschale nur für jene Wegstrecke zu, die nicht im Werkverkehr zurückgelegt wird.

Somit steht ihm im Kalenderjahr 2014 nur das Pendlerpauschale für die Strecke Wohnung - Einstiegsstelle ÖBB in der vom Finanzamt berücksichtigten Höhe von 372 € und ein Pendlereuro iHv 8 € zu.

Der angefochtene Bescheid war daher im Sinne der Beschwerdevorentscheidung abzuändern.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Da das vorliegende Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes der zitierten Rechtsprechung des VwGH folgt, liegt keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung beizumessen wäre. Eine ordentliche Revision an den VwGH war daher nicht zuzulassen.

Wien, am 20. September 2018