



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Frick Wilhelm, Steuerberater & Wirtschaftsprüfer, 1100 Wien, Liesingbachstraße 224, vom 29. Dezember 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bruck Leoben Mürzzuschlag, vom 22. Dezember 2005 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2003 und 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) hat in ihren Einkommensteuererklärungen für 2003 und 2004 die Berücksichtigung des "kleinen" Pendlerpauschales gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988 beantragt (2003: € 384 und 2004: € 450).

Mittels Vorhaltes des Finanzamtes vom 24. November 2005 wurde die Bw. ua. gefragt, ob ihr "im Rahmen der Beförderung durch die ÖBB" überhaupt Kosten erwachsen würden, welche – bejahendenfalls – nachzuweisen wären.

In Beantwortung des Vorhaltes führte der steuerliche Vertreter der Bw. aus, dass der Bw. monatlich ein Pauschalbetrag von € 4,50 vom Gehalt abgezogen würden. Weiters teilte er mit, dass die Bw. ein- bis zweimal die Woche mit ihrem eigenen PKW von der Steiermark aus zu ihrer Arbeitsstelle in Wien fahren würde.

In den Einkommensteuerbescheiden für 2003 und 2004 vom 22. Dezember 2005 wurden lediglich die von der Bw. zu leistenden Kostenersätze von jährlich € 54 als Werbungskosten

anerkannt, nicht jedoch das für diese beiden Jahre beantragte Pendlerpauschale. Dies mit nachstehender Begründung:

"Erwachsen dem Arbeitnehmer im Rahmen der Beförderung im Werkverkehr keine Kosten, besteht kein Anspruch auf ein Pendlerpauschale. Sind hiefür Kostenersätze zu leisten, können diese Kosten bis zur Höhe des jeweiligen Pendlerpauschales als Werbungskosten geltend gemacht werden. Wenn ein Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend im kostenlosen Werkverkehr befördert wird, steht dem Arbeitnehmer das Pendlerpauschale nicht zu."

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung verneint der steuerliche Vertreter nach Wiedergabe der Rz 742 (*"Werkverkehr liegt vor, wenn der Arbeitgeber seine Arbeitnehmer zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit Fahrzeugen in der Art eines Massenbeförderungsmittels befördern lässt."*) und Rz 743 (*"Werkverkehr ist dann anzunehmen, wenn die Beförderung der Arbeitnehmer mit größeren Bussen, mit arbeitgebereigenen oder angemieteten Kleinbussen bzw. Massenverkehrsmitteln oder mit anderen Fahrzeugen nach Art eines Linienverkehrs, die im Unternehmen des Arbeitgebers zur Beförderung eingesetzt werden, erfolgt."*) der LStR 2002 das Vorliegen eines Werkverkehrs. So sei nämlich die Firma W. *Arbeitgeber* der Bw. und würde von der ÖBB-Dienstleistungs GmbH lediglich die Gehaltsverrechnung durchgeführt werden und habe auch die genannte Firma keinen Werkverkehr eingerichtet.

Wenn die Bw. ab und zu mit den ÖBB ins Büro fahre, müsse sie dafür bezahlen und würden ihr die monatlichen Fahrtkosten für die Bahnfahrten vom Gehalt abgezogen werden. Auch fahre die Bw. wöchentlich regelmäßig mit dem eigenen PKW ins Büro nach Wien, weil dies aus arbeitstechnischen und zeitlichen Gründen erforderlich sei. Dies bedeute, sie fahre teils mit dem eigenen PKW und teils mit der Bahn und müsse für diese Fahrten selbst aufkommen. Somit stünden ihr – so die abschließenden Ausführungen des steuerlichen Vertreters – das *"gesamte kleine Pendlerpauschale zu"*.

Vor Erlassung der Berufungsvorentscheidung wurden seitens des Finanzamtes noch Ermittlungen hinsichtlich der Wohnadresse der Bw. sowie der von ihr zur Arbeitsstätte in Wien zurückzulegenden Wegstrecke (Entfernung: 27 Kilometer) durchgeführt. Diese Ermittlungen (ZMR-Anfrage) ergaben, dass die Bw. bis zum 14. August 2003 in 2231 Strasshof, an der Nordbahn, B., ihren Hauptwohnsitz gehabt hat und ab diesem Datum an der dortigen Adresse ihren Nebenwohnsitz hat. In 8691 Kapellen, Bs., wiederum hatte sie bis 14. August 2003 ihren Nebenwohnsitz und ab diesem Datum ihren Hauptwohnsitz.

Weiters ergab ein Telefonat mit der ÖBB Lohnverrechnung, dass der Bw. für eine Wegstrecke von 18 „Bahn-Kilometern“ ein Fahrtkostenbeitrag von € 4,50 abgezogen werde. Die restliche

Wegstrecke betrage daher 9 Kilometer, wobei die Bw. von ihrer Wohnadresse in der B. bis zum Bahnhof in Strasshof 1,3 Kilometer und vom Bahnhof in Wien bis zur Arbeitsstätte 7,7 Kilometer zurückzulegen habe.

Die am 5. September 2006 abweislich ergangene Berufungsvorentscheidung wurde ua. wie folgt begründet:

Nach § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 stünde bei Vorliegen eines Werkverkehrs kein Pendlerpauschale zu. Diese Bestimmung sei jedoch nach der ratio legis auch auf Fälle anzuwenden (vgl. VwGH 9.5.1995, 92/14/0092), in denen zwar kein Werkverkehr gemäß § 26 Z 5, wohl aber eine unentgeltliche oder verbilligte Beförderung des Arbeitnehmers im Sinne des § 3 Z 21 EStG 1988 vorliege.

Da nun der Bw. im Rahmen der Gehaltsverrechnung die monatlichen Fahrtkosten nicht in voller Höhe des geltenden Tarifes abgezogen würden, liege eine verbilligte Beförderung des Arbeitnehmers (= Bw.) vor. In einem solchen Fall sehe der Gesetzgeber vor, dass ein entsprechendes Pauschale nicht zustünde, allenfalls entstehende Kosten aber bis zur Höhe des entsprechenden Pauschales als Werbungskosten zu berücksichtigen seien.

Demnach würde der Bw. ein Pendlerpauschale lediglich für jene Teilstrecke (jene 9 Kilometer) zustehen, für die sie nicht in den Genuss einer ermäßigten Beförderung komme. Nachdem für die Berechnung des Pendlerpauschales der der Arbeitsstätte nächstgelegene Wohnsitz ausschlaggebend sei und die Bw. laut ZMR-Abfrage in den Jahren 2003 und 2004 einen Wohnsitz in 2231 Strasshof an der Nordbahn gehabt hätte, sei bei der Berechnung des Pendlerpauschales von der Strecke Strasshof – Wien (Arbeitsstätte) auszugehen.

Da zwar – so die abschließenden Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung – die gesamte Fahrtstrecke über 20 Kilometer betrage, abzüglich der ÖBB-Tarifkilometer aber weniger als 20 Kilometer ausmachen würde, bestünde auch kein Anspruch auf ein Pendlerpauschale für die verbleibende Teilstrecke.

Dagegen wurde seitens des steuerlichen Vertreters der Antrag auf Entscheidung der Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt – ohne darin auf die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung einzugehen.

Das Finanzamt hat in der Folge vor Vorlage der Berufung unter Bezugnahme auf § 276 Abs. 6 BAO ("*....die Abgabenbehörde erster Instanz hat die Berufung ... nach Durchführung noch erforderlicher Ermittlungen ... der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorzulegen*") die Bw. mittels Vorhaltes vom 19. Oktober 2006 aufgefordert, eine Kopie ihres Dienstvertrages mit der Firma W. vorzulegen.

In Beantwortung des Vorhaltes wurde eine von den ÖBB (Zentralbereich Personal) mit der Bw. am 29. Mai 1998 geschlossene Vereinbarung vorgelegt, worin sich die Bw. als Arbeitnehmerin der ÖBB einverstanden erklärt (Punkt I.), die im Punkt II. der Vereinbarung näher umschriebenen Tätigkeiten auf entsprechende Weisung seitens der ÖBB für Dritte zu erbringen.

Laut Punkt II. der Vereinbarung wird die Bw. bei der Firma W. (Beschäftiger) vornehmlich als Verwaltungskraft eingesetzt.

Laut Punkt IV. der Vereinbarung finden die bei den ÖBB geltenden dienst- und besoldungsrechtlichen Normen auch während der Überlassung an Dritte Anwendung.

Schließlich erhält der Arbeitnehmer (Bw.) während der Überlassung das Gehalt von den ÖBB weiterbezahlt (Punkt V. der Vereinbarung).

Auch in dem am 29. Mai 1998 zwischen den ÖBB (Zentralbereich Personal) und der Firma W. abgeschlossenen Arbeitskräfteüberlassungsvertrag sind gleich lautende Regelungen enthalten: So ergibt sich etwa aus Punkt I. des Vertrages, dass die Bw. dem Beschäftiger als Arbeitskraft zur Arbeitsleistung als Verwaltungskraft überlassen werde und aus Punkt II. des Vertrages, dass auf das Dienstverhältnis der überlassenen Arbeitskraft die bei den ÖBB jeweils geltenden dienst- und besoldungsrechtlichen Normen Anwendung finden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 sind Werbungskosten auch Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, wobei mit dem Verkehrsabsetzbetrag und allenfalls den in lit. b und c konkretisierten Pauschbeträgen alle entsprechenden Ausgaben abgegolten sind. Wird der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend im Werkverkehr (§ 26 Z 5) befördert, dann stehen ihm die Pauschbeträge nach lit. b und c nicht zu. Erwachsen ihm für die Beförderung im Werkverkehr Kosten, dann sind diese bis zur Höhe der entsprechenden Pauschbeträge 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 befördern lässt.

Der VwGH hat nun in seinem Erkenntnis vom 9. Mai 1995, 92/14/0092, zum Ausdruck gebracht, dass bei ÖBB-Bediensteten, die zur Gänze oder teilweise mit Zügen oder Bussen der ÖBB zwischen Wohnung und Arbeitsstätte befördert würden, zwar *"im Sinne der Verkehrsauffassung nicht als Werkverkehr"* gesprochen werden könne. Trotzdem könnte

jedoch der Beschwerdeführer – so der VwGH weiter – durch die Nichtgewährung des Pendlerpauschales aus folgenden Erwägungen nicht in seinen Rechten verletzt werden:

Die Bedeutung der Bestimmung, dass dem Arbeitnehmer, der im Lohnzahlungszeitraum überwiegend im Werkverkehr befördert werde, die Pauschbeträge nicht zustünden, sei darin zu sehen, dass eine pauschale Berücksichtigung von Werbungskosten dann nicht gerechtfertigt sei, wenn – wie dies beim Werkverkehr typisch sei – dem betreffenden Arbeitnehmer keine (oder gegenüber Arbeitnehmern, die nicht im Werkverkehr befördert würden, erheblich geringere) Kosten für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte erwachsen würden und ein aus der kostenlosen oder begünstigten Beförderung entstehender Vorteil – wie dies § 26 Z 5 EStG 1988 normiere – nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehöre.

Wiewohl der Gesetzgeber – so die weiteren Erwägungen des VwGH in dem oben zitierten Erkenntnis – nur im Falle des Werkverkehrs ausdrücklich normiere, dass diesfalls die Werbungskostenpauschalien nicht zustünden, erfordere die ratio legis in Verbindung mit dem Gleichheitsgrundsatz die Erstreckung der Rechtsfolgeanordnung, nämlich dass ein entsprechendes Pauschale grundsätzlich nicht zustünde, entstehende Kosten aber bis zur Höhe des entsprechenden Pauschales zu berücksichtigen seien, auch auf den Beschwerdefall. Diese Beurteilung sei insbesondere auch deswegen geboten und gerechtfertigt, weil einerseits der aus der Beförderung des Arbeitnehmers im Werkverkehr resultierende Vorteil aus dem Dienstverhältnis gemäß § 26 Z 5 EStG 1988 nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehöre, andererseits der geldwerte Vorteil aus der unentgeltlichen oder verbilligten Beförderung der eigenen Arbeitnehmer bei Beförderungsunternehmen gemäß § 3 Z 21 EStG 1988 von der Einkommensteuer befreit sei, somit in beiden Fällen kein Sachbezug zu versteuern sei.

Im vorliegenden Fall besteht nun vorerst - wie aus den oben auszugsweise wiedergegebenen Punkten der Vereinbarungen hervorgeht – entgegen der Auffassung des steuerlichen Vertreters der Bw. kein Zweifel daran, dass auch die Bw. als ÖBB-Bedienstete (Arbeitnehmer der ÖBB) anzusehen ist und die Firma W. lediglich als "Beschäftiger" fungiert.

Somit ist die Übertragbarkeit dieses VwGH-Falles, in dem es um einen ÖBB-Bediensteten gegangen ist, auf den gegenständlichen Berufungsfall zu bejahen.

Weiters steht fest, dass der Bw. die monatlichen Fahrtkosten für die Bahnfahrten im Rahmen der Gehaltsabrechnung von den ÖBB nicht in voller Höhe des geltenden Tarifes abgezogen worden sind, und ihr somit gegenüber "anderen" Arbeitnehmern erheblich geringere Kosten

für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte erwachsen sind (und zwar bloß in Höhe eines Kostenersatzes von € 4,50 monatlich - also € 54 im Jahr).

Somit bleibt in Anbetracht der oben angeführten VwGH-Judikatur für die Anwendung des *kleinen* Pendlerpauschales im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 6 lit b EStG 1988 kein Platz.

Wie das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung zu Recht ausgeführt hat, käme allenfalls für den nicht ermäßigten Teil der Wegstrecke vom (nächstgelegenen) Wohnsitz zur Arbeitsstätte ein *großes* Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit c EStG 1988 in Betracht. Da jedoch auf dieser Teilstrecke – wie in der Berufungsvorentscheidung ausgeführt worden und im Vorlageantrag unwidersprochen geblieben ist – die Benutzung eines öffentlichen Verkehrsmittels durchaus *zumutbar* ist, konnte auch für die verbleibende Wegstrecke kein Pendlerpauschale zuerkannt werden.

Auf Basis dieser Sach- und Rechtslage hat sich daher jede weitere Auseinandersetzung mit den im Berufungsverfahren vorgebrachten Argumenten erübrigt.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 21. September 2007