

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache BF,
1) über die Beschwerde vom 29.09.2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Braunau Ried Schärding vom 21.09.2015 zu St.Nr. 000/0000 betreffend Einkommensteuer 2014 (Arbeitnehmerveranlagung), und
2) über die Beschwerde vom 08.12.2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Braunau Ried Schärding vom 23.11.2015 zu St.Nr. 000/0000 betreffend Einkommensteuer 2013 (Arbeitnehmerveranlagung),

zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Der Beschwerdeführer ist ÖBB-Mitarbeiter (Flottenmanager) und wohnt in Adr.1. Sein Arbeitsplatz bei den ÖBB befindet sich in Adr.2.

Die Wegstrecke von der Wohnung bis zum ÖBB-Bahnhof Y beträgt nach den Angaben des Beschwerdeführers rund 1 km, jene vom Westbahnhof in Wien bis zum Arbeitsplatz rund 300 Meter. Diese Angaben decken sich mit einer Wegberechnung mittels Google Maps, welche Wegstrecken von rund 1,1 km bzw. 350 Meter ausweist. Die Zurücklegung der gesamten Wegstrecke nimmt bei Benützung eines REX von Y bis Linz, eines Railjet von Linz bis St. Pölten und eines REX von St. Pölten bis zum Westbahnhof Wien deutlich über zwei Stunden in Anspruch (Fahrplanabfrage ÖBB).

In den Erklärungen zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagungen für die Jahre 2013 und 2014 machte der Beschwerdeführer als Werbungskosten das Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Zif. 6 lit. d in Höhe von 3.672 € sowie den Pendlereuro im Sinne des § 33 Abs. 5 Zif. 4 EStG geltend.

In den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden vom 21.9.2015 und 23.11.2015 versagte das Finanzamt die steuerliche Anerkennung der geltend gemachten Werbungskosten, da der Beschwerdeführer die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit der Bahn im "Werkverkehr" zurücklege. Für beide Jahre waren Bestätigungen des Arbeitgebers vorgelegt worden, dass der Beschwerdeführer die ihm als ÖBB-Mitarbeiter zustehende Fahrbegünstigung (kostenfreie Benutzung der ÖBB sowohl für Privatfahrten als auch für den Weg Wohnung – Arbeitsstätte gegen Entrichtung einer geringen Pauschalgebühr) in Anspruch genommen habe. Ferner hatte der Beschwerdeführer in einer Stellungnahme vom 16.10.2014 selbst angegeben, dass er die Fahrten von Y nach Wien per Bahn absolviere und für das Jahr 2013 eine detaillierte Aufstellung dieser Fahrten (Zeitdauer: 2:50 Std.) vorgelegt. Als Werbungskosten wurden vom Finanzamt lediglich die Aufwendung für die Inanspruchnahme dieser Fahrbegünstigung anerkannt.

Die gegen diese Bescheide erhobenen Beschwerden vom 29.9.2015 und 8.12.2015 begründet der Beschwerdeführer zusammengefasst damit, dass die Benützung des "Werkverkehrs" gemäß § 2 Abs. 1 Zif. 2 der Pendlerverordnung nicht zumutbar sei, da damit die Zurücklegung der Wegstrecke von seiner Wohnung bis zu seinem Arbeitsplatz mehr als 120 Minuten dauere.

In den Beschwerdevorentscheidungen vom 20.11.2015 und 11.1.2016 wies das Finanzamt darauf hin, dass bei Nutzung des "Werkverkehrs" Anspruch auf das Pendlerpauschale und den Pendlereuro nur für jene Wegstrecke gegeben wäre, die nicht im "Werkverkehr" zurückgelegt würden. Das Kriterium der Zumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel laut Pendlerverordnung sei aufgrund der tatsächlichen Inanspruchnahme des "Werkverkehrs" durch den Beschwerdeführer nicht entscheidungsrelevant.

In den Vorlageanträgen vom 8.12.2015 und 6.2.2016 wiederholte der Beschwerdeführer seine Rechtsansicht. Der Feststellung des Finanzamtes in den Beschwerdevorentscheidungen, dass er die Fahrten von seinem Wohnort zum Arbeitsplatz tatsächlich im "Werkverkehr" zurücklege, trat der Beschwerdeführer nicht entgegen.

Am 8.1.2016 bzw. 15.2.2016 legte das Finanzamt die Beschwerden dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den zitierten Aktenteilen. Die tatsächliche Inanspruchnahme des „Werkverkehrs“ hat das Finanzamt in den Beschwerdevorentscheidungen zutreffend und unwidersprochen aufgrund der Stellungnahme des Beschwerdeführers vom 16.10.2014 festgestellt.

Rechtslage und Erwägungen

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG sind Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Zu den Werbungskosten gehören gemäß § 16 Abs. 1 Zif. 6 EStG in der ab der Veranlagung 2013 maßgebenden Fassung des BGBl I 53/2013 auch 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.
- e) Voraussetzung für die Berücksichtigung eines Pendlerpauschales gemäß lit. c oder d ist, dass der Arbeitnehmer an mindestens elf Tagen im Kalendermonat von der Wohnung zur Arbeitsstätte fährt. Ist dies nicht der Fall gilt Folgendes:
- Fährt der Arbeitnehmer an mindestens acht Tagen, aber an nicht mehr als zehn Tagen im Kalendermonat von der Wohnung zur Arbeitsstätte, steht das jeweilige Pendlerpauschale zu zwei Dritteln zu. Werden Fahrtkosten als Familienheimfahrten berücksichtigt, steht kein Pendlerpauschale für die Wegstrecke vom Familienwohnsitz (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. e) zur Arbeitsstätte zu.
 - Fährt der Arbeitnehmer an mindestens vier Tagen, aber an nicht mehr als sieben Tagen im Kalendermonat von der Wohnung zur Arbeitsstätte, steht das jeweilige Pendlerpauschale zu einem Drittel zu. Werden Fahrtkosten als Familienheimfahrten berücksichtigt, steht kein Pendlerpauschale für die Wegstrecke vom Familienwohnsitz (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. e) zur Arbeitsstätte zu.
- Einem Steuerpflichtigen steht im Kalendermonat höchstens ein Pendlerpauschale in vollem Ausmaß zu.

f) Bei Vorliegen mehrerer Wohnsitze ist für die Berechnung des Pendlerpauschales entweder der zur Arbeitsstätte nächstgelegene Wohnsitz oder der Familienwohnsitz (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. e) maßgeblich.

g) Für die Inanspruchnahme des Pendlerpauschales hat der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber auf einem amtlichen Vordruck eine Erklärung über das Vorliegen der Voraussetzungen abzugeben. Der Arbeitgeber hat die Erklärung des Arbeitnehmers zum Lohnkonto (§ 76) zu nehmen. Änderungen der Verhältnisse für die Berücksichtigung des Pendlerpauschales muss der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber innerhalb eines Monates melden.

h) Das Pendlerpauschale ist auch für Feiertage sowie für Lohnzahlungszeiträume zu berücksichtigen, in denen sich der Arbeitnehmer im Krankenstand oder Urlaub befindet.

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 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.

j) Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, Kriterien zur Festlegung der Entfernung und der Zumutbarkeit der Benützung eines Massenverkehrsmittels mit Verordnung festzulegen.

Die in § 16 Abs. 1 Zif. 6 lit. j EStG erwähnte Verordnung des Bundesminister für Finanzen über die Kriterien zur Ermittlung des Pendlerpauschales und des Pendlereuros, zur Einrichtung eines Pendlerrechners und zum Vorliegen eines Familienwohnsitzes (BGBl II 276/2013) trifft in ihrem § 2 nähere Regelungen zur Zumutbarkeit und Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels und ist gemäß ihrem § 5 Abs. 1 erstmals ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 2014 bzw. für Lohnzahlungszeiträume, die nach dem 31.12.2013 enden, anzuwenden.

Gemäß § 26 Zif. 5 EStG zählt nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit die Beförderung des Arbeitnehmers im Werkverkehr. Werkverkehr liegt vor, wenn der Arbeitgeber seine Arbeitnehmer zwischen Wohnung und Arbeitsstätte befördert oder befördern lässt mit Fahrzeugen in der Art eines Massenbeförderungsmittels (lit. a) oder mit Massenbeförderungsmitteln (lit. b). Die Beförderung stellt steuerpflichtigen Arbeitslohn dar, wenn diese anstelle des bisher gezahlten Arbeitslohns oder einer üblichen Lohnerhöhung geleistet wird.

Gemäß § 33 Abs. 5 Zif. 4 EStG steht bei Einkünften aus einem bestehenden Dienstverhältnis als Absetzbetrag auch 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.

Der Verwaltungsgerichtshof hat bereits in seiner Entscheidung vom 9.5.1995, 92/14/0092 betont, dass eine pauschale Berücksichtigung von Werbungskosten dann nicht gerechtfertigt ist, wenn - wie dies bei Werkverkehr typisch ist - dem betreffenden Arbeitnehmer keine (oder gegenüber Arbeitnehmern, die nicht im Werkverkehr befördert werden, erheblich geringere) Kosten für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte erwachsen und ein aus der kostenlosen oder begünstigten Beförderung entstehender Vorteil - wie dies § 26 Z 5 EStG 1988 normiert - nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehört. Wiewohl der Gesetzgeber nur im Fall des Werkverkehrs ausdrücklich normiert habe, dass diesfalls die Werbungskostenpauschalien nicht zustehen, erfordere die ratio legis in Verbindung mit dem Gleichheitsgrundsatz die Erstreckung der Rechtsfolgeanordnung, nämlich dass ein entsprechendes Pauschale grundsätzlich nicht zusteht, entstehende Kosten aber bis zur Höhe des entsprechenden Pauschales als Werbungskosten zu berücksichtigen sind, auch auf den Fall der begünstigten Beförderung eines ÖBB-Mitarbeiters durch seinen Arbeitgeber auf der Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsplatz (auch wenn dies nach der Verkehrsauffassung nicht als Werkverkehr im engen Sinn des § 26 Z 5 EStG bezeichnet werden könne). 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 nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehört, andererseits der geldwerte Vorteil aus der unentgeltlichen oder verbilligten Beförderung der eigenen Arbeitnehmer und ihrer Angehörigen bei Beförderungsunternehmen gemäß § 3 Z 21 EStG 1988 (im gegenständlichen Fall gemäß § 3 Abs. 1 Z 21 EStG in der hier noch maßgeblichen Fassung des BGBI I 105/2014) von der Einkommensteuer befreit sind, somit in beiden Fällen kein Sachbezug zu versteuern ist (siehe auch Doralt, EStG, § 16 Tz 113/1 und § 26 Tz 129).

An dieser Rechtsprechung hat der Verwaltungsgerichtshof festgehalten und betont, dass es hinsichtlich der Beförderung im Werkverkehr oder bei einer dieser im Sinne des Erkenntnisses vom 9.5.1995, 92/14/0092 gleichzuhaltenden Beförderung nach dem klaren Wortlaut des § 16 Abs. 1 Zif. 6 EStG eindeutig auf die tatsächlichen Verhältnisse ankomme. Die für die Abgrenzung zwischen den Pauschbeträgen nach § 16 Abs. 1 Zif. 6 lit. b und c EStG maßgebliche *Zumutbarkeitsprüfung* sei auf diese Fälle *nicht* übertragbar (VwGH 27.7.2016, 2013/13/0088). Es gelangt daher auch die vom Beschwerdeführer ins Treffen geführte Pendlerverordnung, die gerade der Festlegung von Kriterien für die Zumutbarkeitsprüfung dient, im vorliegenden Fall nicht zur Anwendung (für das Veranlagungsjahr 2013 wäre sie aufgrund der zitierten Bestimmungen über ihr Inkrafttreten ohnedies noch nicht anwendbar gewesen).

Da der Beschwerdeführer die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit Zügen seines Arbeitgebers und damit in einer dem Werkverkehr vergleichbaren Art und Weise zurückgelegt hat, wofür ihm lediglich geringe (und als Werbungskosten auch anerkannte) Kosten für die Inanspruchnahme der ÖBB-Fahrbegünstigung erwachsen sind, steht ihm

das geltend gemachte Pendlerpauschale nicht zu. 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. Mangels Anspruches auf das Pendlerpauschale bestand gemäß § 33 Abs. 5 Zif. 4 EStG auch kein Anspruch auf den Pendlereuro.

Die angefochtenen Bescheide erweisen sich daher als rechtmäßig, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

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. Da im gegenständlichen Verfahren die entscheidungsrelevanten Rechtsfragen bereits ausreichend durch die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes geklärt sind, und die Entscheidung von dieser Rechtsprechung nicht abweicht, ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig.

Linz, am 1. Februar 2017