

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter D in der Beschwerdesache EF, über die Beschwerden gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt W, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2012, 2013 und 2014 zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt:

Der Beschwerdeführer (Bf.) ist ledig und war, laut Zentralen Melderegister, von 27.2.2008 bis 30.7.2014 in W 11, KG und von 30.7.2014 bis 13.1.2016 in W 4, JSG, jeweils bei seiner Mutter hauptgemeldet.

Daneben war der Bf. von 1.3.2011 bis 29.4.2011 in G, ZG und von 5.5.2011 bis 23.12.2015 in G, H nebegemeldet. Beide Wohnsitze befinden sich knapp einen Kilometer von der Arbeitsstätte entfernt.

Der Bf. arbeitet als Servicetechniker bei der ÖBB in G, BStr.. Arbeitsbeginn ist, nach Angaben des Bf. 6 Uhr 30 und Arbeitsende um 15 Uhr. Nachweise dafür liegen nicht vor.

Aus den beiden vom Bf. beigebrachten Erklärungen zur Berücksichtigung des Pendlerpauschales ist zu entnehmen, dass die Entfernung zwischen der Wohnung in W 4 und der Arbeitsstätte 76 Kilometer beträgt, die Benutzung von öffentlichen Verkehrsmitteln ist zumutbar. Die schnellste Autostrecke zwischen der Wohnung in W 11 und der Arbeitsstätte beträgt 90 Kilometer.

Der Bf. behauptet diese Strecken an mehr als 10 Tagen im Kalendermonat zurückzulegen.

Der Bf. erklärte, dass ihm die Benutzung von öffentlichen Verkehrsmitteln aufgrund von sehr unterschiedlichen Arbeitszeiten (Entstörung, Früh-Spätschichten und Bereitschaftsdienst) nicht möglich sei. Nachweise wurde keine beigebracht.

Der Bf. hat kein Fahrtenbuch geführt. Er besitzt seit 23.7.2012 ein gebrauchtes KFZ. Ein Kilometerstand ist dem Kaufvertrag nicht zu entnehmen. Aus den vorgelegten Gutachten

gemäß § 57a KFG ist zu entnehmen, dass der Kilometerstand am 17.5.2013 159.959 Km betrug und nach dem neuesten vorgelegten Gutachten am 23.6.2016 210.748 Km. Daraus ergibt sich für rd. drei Jahre eine Kilometerleistung von 50.789 bzw. pro Jahr ca. 16.900 Km.

Das Finanzamt stellte dem Bf., mittels Vorhalt, mehrere Fragen, die der Bf. unbeantwortet ließ:

Der Bf. machte keinerlei Angaben zu seinem jeweiligen Wohnsitz in G.

Auch die Frage nach der kostenlosen Benutzung von Verkehrsmitteln der ÖBB im Rahmen des Werkverkehrs, ließ der Bf. offen.

Im Zuge der Arbeitnehmerveranlagungen für die Jahre 2012 bis 2014 wurde ursprünglich ein Pendlerpauschale von jeweils € 2.016,-- berücksichtigt. Der Bf. erhob gegen diese Bescheide fristgerecht Rechtsmittel und beantragte das große Pendlerpauschale. Im Wesentlichen mit der Begründung, die Benutzung eines öffentlichen Verkehrsmittels, sei nicht zumutbar und er lege an mehr als 10 Tagen im Monat die Strecke von W nach G mit dem Auto zurück.

Das Finanzamt wies die Beschwerden mittels Beschwerdevereinscheidungen vom 13. Juni 2016 ab. Hinsichtlich des Jahres 2012 wurde auf die damals geltende Rechtslage verwiesen, wonach für das Pendlerpauschale die Strecke zwischen Arbeitsstätte und nächstgelegener Wohnung (G) maßgeblich sei, und daher kein Pendlerpauschale zustehe. Für die Jahre 2013 und 2014 habe der Bf. keine Nachweise erbracht, wonach er tatsächlich nicht den Werksverkehr in Anspruch genommen habe, bzw. überhaupt Fahrten zwischen W und G in erforderliche Anzahl erfolgt seien. Es wurde zudem ausdrücklich auf den unbeantworteten Vorhalt hingewiesen.

In seinen fristgerecht eingebrachten Vorlageanträgen führt der Bf. aus, ihm sei die Rechtslage 2012 nicht bekannt gewesen. Für die ersten sieben Monate des Jahres 2014 und das Jahr 2013 sei die Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel (des Werksverkehrs) nicht zumutbar gewesen. Er habe jedoch kein Fahrtenbuch geführt.

Das Finanzamt legte Akt und Beschwerde an das BFG vor.

Rechtsgrundlagen

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 idgF sind Werbungskosten auch die 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 696,00 € jährlich,

bei mehr als 40 km bis 60 km 1.356,00 € jährlich,

bei mehr als 60 km 2.016,00 € 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 372,00 € jährlich,

bei mehr als 20 km bis 40 km 1.476,00 € jährlich,

bei mehr als 40 km bis 60 km 2.568,00 € jährlich,

bei mehr als 60 km 3.672,00 € 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 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.

- 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) (gilt ab 2013) 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 Monats 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.

Gemäß § 33 Abs. 5 Z 4 EStG 1988 idGF steht bei Einkünften aus einem bestehenden Dienstverhältnis ein *Pendlereuro* (Absetzbetrag) in Höhe von jährlich 2,00 € 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 mit „Zumutbarkeit und Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels“ übertitelte § 2 der Verordnung der Bundesministerin für Finanzen über die Kriterien zur Ermittlung des *Pendlerpauschales* und des *Pendlereuros*, zur Einrichtung eines Pendlerrechners und zum Vorliegen eines Familienwohnsitzes (PendlerVO), BGBl. II Nr. 276/2013, lautet:

„§ 2. (1) Die Zumutbarkeit bzw. Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels ist nach Z 1 und Z 2 zu beurteilen. Dabei sind die Verhältnisse gemäß § 1 zu Grunde zu legen. Die Umstände, die die Zumutbarkeit bzw. Unzumutbarkeit begründen, müssen jeweils überwiegend im Kalendermonat vorliegen.

1. Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels liegt vor, wenn,

a) zumindest für die Hälfte der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte oder zwischen Arbeitsstätte und Wohnung nach Maßgabe des § 1 kein Massenbeförderungsmittel zur Verfügung steht oder

b) der Steuerpflichtige über einen gültigen Ausweis gemäß § 29b der Straßenverkehrsordnung 1960, BGBl. Nr. 159, in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 39/2013 verfügt oder

c) die Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel wegen dauernder Gesundheitsschädigung oder wegen Blindheit für den Steuerpflichtigen im

Behindertenpass (§ 42 Abs. 1 Bundesbehindertengesetz BGBl. Nr. 283/1990, in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 150/2002) eingetragen ist.

2. Kommt Z 1 nicht zur Anwendung, gilt unter Zugrundelegung der Zeitdauer (Abs. 2) Folgendes:

a) Bis 60 Minuten Zeitdauer ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels stets zumutbar.

b) Bei mehr als 120 Minuten Zeitdauer ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels stets unzumutbar.

c) Übersteigt die Zeitdauer 60 Minuten nicht aber 120 Minuten, ist auf die entfernungsabhängige Höchstdauer abzustellen. Diese beträgt 60 Minuten zuzüglich einer Minute pro Kilometer der Entfernung, jedoch maximal 120 Minuten. Angefangene Kilometer sind dabei auf volle Kilometer aufzurunden. Übersteigt die kürzeste mögliche Zeitdauer die entfernungsabhängige Höchstdauer, ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels unzumutbar.

(2) Die Zeitdauer umfasst die gesamte Zeit, die vom Verlassen der Wohnung bis zum Arbeitsbeginn bzw. vom Arbeitsende bis zum Eintreffen bei der Wohnung verstreicht; sie umfasst auch Wartezeiten. Für die Ermittlung der Zeitdauer gilt:

1. Stehen verschiedene Massenbeförderungsmittel zur Verfügung, ist das schnellste Massenbeförderungsmittel zu berücksichtigen.

2. Zudem ist die optimale Kombination von Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel zu berücksichtigen; dabei ist für mehr als die Hälfte der Entfernung ein zur Verfügung stehendes Massenbeförderungsmittel zu berücksichtigen. Ist eine Kombination von Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel mit einem Anteil des Individualverkehrsmittels von höchstens 15 Prozent der Entfernung verfügbar, ist diese Kombination vorrangig zu berücksichtigen.

3. Steht sowohl ein Massenbeförderungsmittel als auch eine Kombination von Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel zur Verfügung, liegt eine optimale Kombination im Sinne der Z 2 nur dann vor, wenn die nach Z 2 ermittelte Zeitdauer gegenüber dem schnellsten Massenbeförderungsmittel zu einer Zeitersparnis von mindestens 15 Minuten führt.

(3) Sind die zeitlichen und örtlichen Umstände der Erbringung der Arbeitsleistung während des gesamten Kalendermonates im Wesentlichen gleich, und ergeben sich nach § 1 Abs. 2 und 3 unterschiedliche Zeitdauern, ist die längere Zeitdauer maßgebend.

(4) Sind die zeitlichen oder örtlichen Umstände der Erbringung der Arbeitsleistung während des gesamten Kalendermonats nicht im Wesentlichen gleich, ist jene Zeit maßgebend, die erforderlich ist, um die Entfernung von der Wohnung zur Arbeitsstätte bzw. von der Arbeitsstätte zur Wohnung im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurückzulegen. Liegt kein Überwiegen vor, ist die längere Zeitdauer gemäß § 2 Abs. 2 maßgebend.

§ 4 (1) Z 2 Der Familienwohnsitz eines alleinstehenden Steuerpflichtigen liegt dort, wo er seine engsten persönlichen Beziehungen und einen eigenen Hausstand hat.

Ein eigener Hausstand liegt jedenfalls nicht vor (Z 2), wenn der Steuerpflichtige Räumlichkeiten innerhalb eines Wohnungsverbandes mit Personen mitbewohnt, die nicht seine Ehepartnerin oder Lebensgefährtin sind.“

Erwägungen und Beweiswürdigung:

Beim Pendlerpauschale handelt es sich um eine steuerliche Begünstigung, es obliegt daher vordringlich dem Bf., durch eine erhöhte Mitwirkung und Vorlage geeigneter Nachweise dazu beizutragen, diese zu erlangen.

Der Bf. ist seiner Mitwirkungspflicht jedoch nur in Ansätzen nachgekommen. Zu wesentlichen Sachverhalten hat er sich gänzlich verschwiegen.

Der Bf. hat nicht nur den Vorhalt, bezüglich der Wohnung in G nicht beantwortet, er geht auf diese auch in seinen Beschwerden und seinen Vorlageanträgen mit keinem Wort ein.

Der Umstand, dass der Bf. in den streitanhängigen Jahren bei seiner Mutter in W hauptgemeldet war, stellt keinen Nachweis dafür dar, dass der Bf. regelmäßig von W nach G gependelt ist.

Es widerspricht jeglicher Lebenserfahrung, dass jemand in Gehweite zu seiner Arbeitsstätte, über fast fünf Jahre hinweg, dauerhaft einen Wohnsitz unterhält und die Kosten dafür trägt, ohne diesen auch regelmäßig zu benutzen. Es ist für das Gericht auch bezeichnend, dass der Bf. diesbezügliche Fragen des Finanzamtes einfach ignoriert.

Was die letztlich unbewiesenen Behauptungen des Bf. bezüglich Früh- und Spätschichten, Bereitschaft und Entstörung anlangt, so ist festzuhalten, dass der Arbeitgeber schon aufgrund des Kollektivvertrages, sonstiger einschlägiger lohngestaltender Vorschriften und nicht zuletzt aufgrund des EStG und dazu ergangener VO zur Lohnverrechnung gehalten ist, detaillierte Aufzeichnungen über jede, wie auch immer geartete Abweichung von der Regelarbeitszeit zu führen. Es wäre am Bf. gelegen damit nachzuweisen, wie oft im Monat ihm die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel tatsächlich nicht zumutbar war. Das Finanzamt hätte den Bf. auf seine diesbezüglich bestehende Nachweispflicht hinweisen können. Da andere, für das Pendlerpauschale erforderliche Sachverhaltselemente fehlen, kann dieser Punkt dahingestellt bleiben.

Des Weiteren wäre es auch am Bf. darzulegen und nachzuweisen, wie oft er monatlich von W nach G gependelt ist und wie oft er seinen Dienst von seiner Wohnung in G aus angetreten hat.

Der Bf. hat kein Fahrtenbuch geführt aus, aus den vorgelegten Unterlagen lässt sich lediglich grob eine jährliche Durchschnittskilometerleistung von rund 16.900 Kilometern

ableiten. Wie hoch der Anteil an Privatkilometern war, kann, mangels Angaben und Belegen, lediglich geschätzt werden.

Die folgende Berechnung ist rein hypothetisch, zeigt jedoch deutlich auf, dass schon die rudimentären Unterlagen, die der Bf. vorgelegt hat, seine Darstellung nicht zu stützen vermögen. Selbst wenn man von einem durchaus geringen privat gefahrenen Kilometeranteil von ca. 5.000 Km ausgeht (auch 16.000 Privatkilometer pro Jahr sind durchaus nicht ungewöhnlich), verbliebe eine Restkilometerleistung von rd. 11.900 Km pro Jahr.

Bei durchschnittlich 20 Arbeitstagen pro Wochen und einem Monat Urlaub ergeben sich 220 Arbeitstage. Die Wegstrecke hat der Bf. mit 90 Km angegeben. Hin und retour also 180 Km.

Zufolge der Behauptungen des Bf., hat er diese Strecke an mehr als 10 Tagen im Monat, also zumindest an 11 Tagen im Monat, mit dem Auto zurückgelegt. Das wären also, auf das Jahr gerechnet, mindestens 121 Fahrten zu je 180 Km, also in Summe 21.780 Km. Allein die sich aus den Unterlagen ergebende Gesamtkilometerleistung des Fahrzeuges reicht nicht einmal hin, diese angebliche Mindestfahrleistung abzudecken. Für Privatfahrten bliebe gar kein Raum, was lebensfremd und unglaubwürdig ist.

Wie dieses simple Rechenbeispiel zeigt, kann die Behauptung des Bf., an mehr als 10 Tagen im Monat, mit dem PKW von W nach G gependelt zu sein, nicht zutreffen.

Es mag zwar sein, dass der Bf. bei seiner Mutter in W hauptgemeldet war. Die obzit. PendlerVO besagt jedoch ausdrücklich (siehe § 4), dass Alleinstehende einen eigenen Hausstand haben müssen. Das bloße Wohnen im Wohnungsverband mit der Mutter, begründet noch keinen eigenen Hausstand, der für die Pendlerpauschale beachtlich wäre.

Dafür, wo nun die engeren persönlichen Beziehungen des Bf. liegen, sei es in W oder in G, hat der Bf. nicht einmal Behauptungen aufgestellt und keine Nachweise erbracht. Es wäre aber am Bf. gelegen diesbezüglich Angaben zu machen und Beweise zu erbringen, um in den Genuss der steuerlichen Vergünstigung (Pendlerpauschale) zu kommen.

Wie das Finanzamt zutreffend festgestellt hat, war hinsichtlich des Pendlerpauschales für das Jahr 2012 ohnedies auf die nächstgelegene Wohnung in G abzustellen und die Pauschale zu versagen. Der Umstand, dass dem Bf. die diesbezügliche Rechtslage nicht bekannt war, vermag daran nichts zu ändern. Im Übrigen stand dem Bf. in den ersten sieben Monaten des Jahres kein KFZ zur Verfügung und er konnte sich, so er überhaupt gependelt ist, lediglich des kostenlosen Werksverkehrs bedienen.

Auch für die Jahre 2013 und 2014 ist nach Überzeugung des Gerichtes davon auszugehen, dass der Bf. die Wohnung in G (zwei unterschiedliche, aufeinander folgende Wohnsitze) regelmäßig genutzt hat, dort einen eignen Hausstand hat und keineswegs überwiegend von W nach G gependelt ist. Sei es nun mit der Bahn, wofür dem Bf. wegen Nutzung des Werkverkehrs keine Kosten erwachsen, oder dem Auto. Eine überwiegende Nutzung eines KFZ's hält das Gericht für ausgeschlossen (siehe obige Berechnungen).

Dafür, dass dem Bf., für denkmögliche, fallweise Fahrten von W nach G, die Benutzung von kostenfrei zur Verfügung stehenden öffentlichen Verkehrsmitteln, wegen unterschiedlicher Dienstzeiten nicht zumutbar war, fehlt ein entsprechender Nachweis.

Im Übrigen fehlt es zudem ohnehin an jeglichem Beweis, dass derartige Fahrten überhaupt in relevanter Anzahl erfolgt sind.

Die Ausführungen des Bf. sind lückenhaft und es fehlt in entscheidenden Bereichen an Nachweisen. Die Behauptung des Bf., er pendle regelmäßig und überwiegend von W aus, ist unglaubwürdig, denn welchen anderen Grund sollte es geben, über Jahre hinweg dauerhaft eine Wohnung in unmittelbarer Nähe zur Arbeitsstätte zu unterhalten, außer jenem diese regelmäßig zu nutzen.

Für das Gericht steht somit fest, dass für die streitanhängigen Jahre, die gesetzlichen Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des Pendlerpauschales und des, vom Bezug des Pauschales abhängen Anspruchs auf den Pendlereuro, nicht vorliegen. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Dem Erkenntnis liegt keine derartige Rechtsfrage zu Grunde. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 27. Dezember 2018