

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende Mag. Karoline Windsteig und den Richter Mag. Erich Hell sowie die Laienrichter Mag. Gertraud Lunzer und Mag. Franz Josef Groß in der Beschwerdesache der XX, Adresse, über die Beschwerde vom 13.12.2017 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Waldviertel vom 17.11.2017 betreffend Einkommensteuer 2012 und 2013 sowie gegen die Bescheide vom 20.11.2017 betreffend die Einkommensteuer 2014 und 2016 nach Durchführung einer Senatsverhandlung am 17.12.2019 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 wird gemäß § 279 BAO unbegründet abgewiesen.

Die Einkommensteuer für 2012 wird in Höhe von 1.189,00 € festgesetzt.

Den Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2013, 2014 und 2016 wird gemäß § 279 BAO teilweise stattgegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Einkommensteuer für 2013 wird in Höhe von 974,00 € festgesetzt.

Die Einkommensteuer für 2014 wird in Höhe von 921,00 € festgesetzt.

Die Einkommensteuer für 2016 wird in Höhe von 1.050,00 € festgesetzt.

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

## Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.) bezog in den Streitjahren 2012, 2013, 2014 und 2016 Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit. Ihr Arbeitgeber berücksichtigte das Pendlerpauschale in den für die besagten Jahre geführten Lohnkonten im Ausmaß von jeweils 3.672 €.

Am 12.05.2017 ersuchte das Finanzamt die Bf. schriftlich, nachfolgende Fragen zur Anerkennung eines Pendlerpauschales zu beantworten:

*"1. Wo befanden sich im Jahr 2012 - 2016 Ihre Dienstorte?*

*2. War die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittel möglich bzw. zumutbar?*

*3. Hatten Sie in der Nähe Ihrer Dienststelle eine Wohnung, Zimmer oder Schlafstelle?*

*4. Fuhren Sie die Strecke Wohnung - Arbeitsstätte täglich?*

*5. Wurde Ihnen für die Fahrten teilweise (Einstiegstelle) oder zur Gänze einen Firmenbus zur Verfügung gestellt oder von Ihnen mitbenutzt? Wenn nein, dann eine Bestätigung des Dienstgebers über die Nichtbenützung vorlegen*

*6. Falls Sie mit dem PKW gefahren sind, werden sie ersucht, die Prüfberichte Ihres PKW vorzulegen."*

Die Bf. ließ den Vorhalt unbeantwortet. In den verfahrensgegenständlichen Einkommensteuerbescheiden wurde demzufolge das vom Arbeitgeber in den jeweiligen Lohnzetteln berücksichtigte Pendlerpauschale den nicht selbständigen Einkünften hinzugerechnet und ab 2013 der Pendlereuro nicht berücksichtigt.

Die Bf. erhob gegen die Einkommensteuerbescheide der Streitjahre Beschwerde und führte aus, dass ihrer Ansicht nach die Voraussetzungen für die Anerkennung des Pendlerpauschales und des Pendlereuros vorgelegen wären. Sie sei im besagten Streitzeitraum ganzjährig (mehr als 11x im Monat) von ihrem Familienwohnsitz in XX, zu ihrer Arbeitsstätte in xx, yy, pendelt, an der sie von 6:15 Uhr bis 13:15 Uhr, von 12:00 Uhr bis 19:30 Uhr bzw. 8:00 Uhr bis 15:00 Uhr ihren Dienst verrichtet habe.

Es stünde ihr daher für diese Jahre das große Pendlerpauschale in Höhe von € 3.672,00 und der Pendlereuro in Höhe von € 236,00 zu. Sie gab bekannt, dass sie vom Arbeitgeber kein Dienstfahrzeug erhalten habe und nach den Jahreslohnzetteln der jeweiligen Jahre keinen Sachbezug bezahlt habe. Die Bf. sei mit dem eigenen Kfz gefahren. Vorgelegte nachfolgend näher dargelegte Gutachten gemäß § 57a Abs. 4 KFG 1967 sollen dies nachweisen.

Aus einer der Beschwerde beigelegten Erklärung zur Berücksichtigung des Pendlerpauschales und des Pendlereuros ab 01.01.2014 durch den Arbeitgeber gehen die in der Beschwerde gemachten Angaben hervor und überdies, dass die Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln auf der überwiegenden Strecke nicht möglich oder nicht zumutbar sei und die schnellste Strecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte 118 km betrage.

Die Bf. beantragte die Aufhebung der Einkommensteuerbescheide der Streitjahre und die Erlassung neuer Bescheide, in denen das Pendlerpauschale in Höhe von € 3.672,00 und der Pendlereuro in Höhe € 236,00 berücksichtigt werden.

Die belangte Behörde erließ für das Jahr 2012 eine abweisende und für die Jahre 2013, 2014 und 2016 teilweise stattgebende Beschwerdevorentscheidungen. In den Begründungsausführungen stützte sich das Finanzamt auf die auf Basis der Kfz-Prüfberichte errechneten Kilometer, die die Bf. mit ihrem Fahrzeug zurückgelegt habe und auf die sich hieraus ergebende Anzahl der pro Woche zurückgelegten Fahrten.

Tag	Tag	Km Stand	Km	Km/Tag	Km/Woche	Km Wohnung / Arbeitsstätte	Anzahl wöchentliche Fahrten
5.10.2012		156.491					
7.9.2013	338	171.954	15.463	45	229	236	1,0
29.8.2014	357	189.956	18.002	50	250	236	1,0
24.9.2016	758	227.401	37.445	49	247	236	1,0

Daraus sei ersichtlich, dass die Fahrten Wohnung-Arbeitsstätte und retour nicht, wie in der für das Jahr 2012 geltenden Fassung des § 16 Abs. 1 Z 6 lit c EStG 1988 gefordert, überwiegend im Lohnzahlungszeitraum (Monat) zurückgelegt worden seien.

Demgegenüber sei für die Jahre 2013, 2014 und 2016 auf Grund des § 16 Abs. 1 lit. d und e EStG 1988 das Pendlerpauschale jeweils zu einem Drittel anzuerkennen und der Pendlereuro zu einem Drittel der für die einfache Fahrtstrecke Wohnung-Arbeitsstätte zurückgelegten Kilometer zu berücksichtigen gewesen. Dies deshalb, da unter Bezugnahme auf die vorstehende Berechnung feststünde, dass die Bf. im Lohnzahlungszeitraum die Fahrten Wohnung- Arbeitsstätte und retour an vier Tagen aber nicht mehr als an sieben Tagen gefahren wäre.

Im Vorlageantrag vom 03.10.2018 brachte die Bf. vor, dass ihre Mutter auch in Wien berufstätig sei und ebenso vom Familienwohnsitz nach Wien fahre, sodass sie die Fahrtstrecke gelegentlich gemeinsam mit dem Kfz zurückgelegt hätten. Die Bf. konkretisierte diese Angaben nicht und legte überdies keine Aufzeichnungen über die mit der Mutter gemeinsam zurückgelegten Fahrtstrecken vor.

Am 18.10.2018 reichte die Bf. eine Arbeitszeitbestätigung und Dienstpläne nach, danach sei sie seit dem 31.08.2009 als Kindergartenpädagogin mit 40 Wochenstunden bei den Wiener Kinderfreunden beschäftigt.

Daten des zentralen Melderegisters bescheinigen, dass die Mutter der Bf. seit dem Jahre 2003 in \*\*\*\*Adresse, einen Hauptwohnsitz hat und überdies über einen Nebenwohnsitz am Hauptwohnsitz der Bf. verfügte.

#### **Der Senat hat über die Beschwerde erwogen:**

Aufgrund der Aktenlage stellt der Senat nachfolgenden Sachverhalt als erwiesen fest:

Die Bf. ist Kindergartenpädagogin in Wien, ihr Hauptwohnsitz ist in XX. Die einfache Wegstrecke zwischen dem Hauptwohnsitz der Bf. und ihrer Arbeitsstätte beträgt laut Pendlerrechner 118 km. Dass die Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln auf der überwiegenden Strecke nicht möglich war, ist unbestritten.

Unstrittig ist zudem, dass die Mutter der Bf. seit dem Jahre 2003 in adresse einen Hauptwohnsitz hat und nach den meldebehördlichen Daten auch über einen Nebenwohnsitz am Hauptwohnsitz der Bf. verfügt.

Die in den für das Kfz der Bf. erstellten Prüfberichten ausgewiesenen Kilometerstände belegen, dass die Bf. mit ihrem eigenen Fahrzeug wöchentlich ca. 229 Kilometer im Jahr 2013, ca. 252 Kilometer im Jahr 2014 und 247 Kilometer im Jahre 2016 gefahren ist.

Für das Jahr 2012 hat die Bf. trotz Vorhaltes der belangten Behörde keinen Nachweis erbracht, dass sie und wie oft sie Fahrten zwischen ihrer Wohnung und der Arbeitsstätte mit dem eigenen Fahrzeug unternommen hatte. Das Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 steht in zeitlicher Hinsicht nur dann zu, wenn die in der genannten Bestimmung dargelegten Verhältnisse im Lohnzahlungszeitraum **überwiegend** (dh. an mehr als der Hälfte der Arbeitstage im Lohnzahlungszeitraum) gegeben sind. Dass die Bf. im Jahre 2012 monatlich an mindestens 11 Arbeitstagen von ihrem Hauptwohnsitz nach Wien gefahren sei, hat sie jedoch lediglich behauptet und durch keinerlei Belege untermauert.

Darüber hinaus machte die Bf. keine Angaben über die im Vorlageantrag behaupteten Fahrten, die sie gelegentlich mit ihrer Mutter gemeinsam in die Arbeitsstätte nach Wien zurückgelegt hätte. Außerdem legte sie zum Nachweis dafür auch keine Aufzeichnungen vor, die diese Angaben stützen, sodass dieses Vorbringen letztlich nicht als glaubhaft zu beurteilen war.

Nach Ansicht des Senates ist es bezüglich der Jahre 2013, 2014 und 2016 angesichts der auf Grundlage der in den Prüfberichten des Kfz der Bf. ausgewiesenen Kilometerstände erstellten richtigen Berechnung, glaubhaft, dass die Bf. in diesen Jahren einmal in der Woche die Fahrtstrecke Wohnung-Arbeitsstätte (hin- und zurück) zurückgelegt hat. Wie die belangte Behörde in ihrem Vorlagebericht zutreffend ausführte, ist es angesichts der unstrittigen Feststellung, dass die Mutter der Bf. im Streitzeitraum ihren Hauptwohnsitz in Wien hatte, naheliegend, dass die Bf. in Wien nächtigte und von dort aus zur Arbeit gefahren ist. Es entspricht auch der allgemeinen Lebenserfahrung, dass die Bf. die Möglichkeit bei ihrer Mutter in derselben Stadt, in der sich ihre Arbeitsstätte befindet, zu nächtigen nutzte, und ihren Arbeitsweg nicht von ihrem vom Arbeitgeber 118 km entfernten Haus angetreten bzw. beendet hatte. Eine Dienstzeitbestätigung und nachträglich vorgelegte Dienstzeitpläne ändern nichts an dieser Beurteilung. Ebenso wenig der nicht näher dargestellte und daher nicht bewiesene Einwand, dass die Bf. vereinzelt mit ihrer Mutter gemeinsam nach Wien gefahren sei. Eine pauschale Berücksichtigung von Werbungskosten in Form des Pendlerpauschales ist jedenfalls nur dann begründbar, wenn dem Arbeitnehmer Fahrtkosten entstanden sind. Nach der vorliegenden Beweislage entstanden der Bf. erwiesenermaßen Fahrtkosten lediglich hinsichtlich der von der belangten Behörde ermittelten tatsächlich unternommenen Fahrten nach Wien.

In rechtlicher Hinsicht ist auszuführen:

Nach der für das Jahr 2012 anzuwendenden Rechtslage ist im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 6 lit c EStG 1988 ein Pendlerpauschale bei einer Fahrtstrecke über 60 km in Höhe von 3.672 € zu gewähren, wenn dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend

die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar ist.

Eine der Voraussetzungen für die Gewährung des Pendlerpauschales besteht demnach darin, dass die Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte im Lohnzahlungszeitraum "überwiegend" zurückgelegt werden muss (vgl. VwGH 19.03.2008, 2006/15/0289, VwGH 19.09.1995, 91/14/022). Für den vollen Kalendermonat könnten aufgrund einer Durchschnittsbetrachtung 20 Arbeitstage angenommen werden, sodass ein Pendlerpauschale nur dann zusteht, wenn im Kalendermonat an mindestens elf Tagen die Strecke Wohnung – Arbeitsstätte – Wohnung zurückgelegt wird.

Wie bereits oben ausgeführt, genügt es nicht, dass die Bf. das Vorliegen von für Werbungskosten relevanten Umständen bloß behauptet. Sie hat den Wahrheitsgehalt ihres Vorbringens durch geeignete Beweismittel darzulegen. Eine Glaubhaftmachung reicht nur aus, wenn alle Umstände des Einzelfalles dafür sprechen, dass die Angaben der Bf. dem tatsächlichen Sachverhalt entsprechen. Im Beschwerdefall muss auch für 2012 festgehalten werden, dass die Bf. angesichts der für sie bestehenden Übernachtungsmöglichkeit bei ihrer Mutter in Wien mangels Vorlage von Nachweisen nicht glaubhaft machen konnte, dass sie im Sinne der eingangs erwähnten Bestimmung tatsächlich monatlich an 11 Tagen mit ihrem eigenen Kfz von ihrem Hauptwohnsitz in ihre Arbeitsstätte nach Wien gefahren ist. Die belangte Behörde hat demnach zu Recht die Zuerkennung des großen Pendlerpauschales für 2012 verneint.

Für die Streitjahre 2013, 2014 und 2016 ist § 16 Abs. 1 Z 6 lit d und e EStG idF BGBl I 2013/53 und BGBl I Nr. 118/2015 anzuwenden. Danach ist dem Arbeitnehmer ein Pendlerpauschale bei einer einfachen Fahrtstrecke von über 60 km in Höhe von € 3.672 zu gewähren, wenn die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Entfernung nicht zumutbar ist.

Nach lit. e zweiter Teilstrich dieser Bestimmung steht das jeweilige Pendlerpauschale zu einem Drittel zu, wenn der Arbeitnehmer an mindestens vier Tagen, aber an nicht mehr als sieben Tagen im Kalendermonat von der Wohnung zur Arbeitsstätte fährt.

Unbestritten liegt der Hauptwohnsitz der Bf. in XX. Unter Bezugnahme auf die rechnerische Darstellung der Anzahl der wöchentlich zurückgelegten Kilometer im Ausmaß von 229 (2013), 252 (2014) und 247 (2016) ergibt sich aus der oben zitierten Bestimmung klar, dass das große Pendlerpauschale lediglich zu einem Drittel anzuerkennen ist. Dies deshalb, da zentrale Voraussetzung für die Berücksichtigung des Pendlerpauschales als Werbungskosten jedenfalls das Pendeln ist. Es müssen daher Fahrten von der Wohnung zur Arbeitsstätte unternommen worden sein, was nach der vorliegenden Akten- und Beweislage lediglich in dem im Sinne der zitierten Bestimmungen geforderten zeitlichen Ausmaß erfolgt war.

Nach § 33 Abs. 5 Z 4 EStG 1988, BGBl I 2013/53 und BGBl I 2015/118, steht bei Einkünften aus einem bestehenden Dienstverhältnis als Absetzbetrag 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 EStG 1988 hat. Für die Berücksichtigung des Pendlereuros gelten die Bestimmungen des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b und lit. e bis j EStG 1988 entsprechend.

Besteht demnach Anspruch auf das Pendlerpauschale, dann steht auch ein Pendlereuro zu. Bei der Berechnung des Pendlereuros sind hinsichtlich der Aliquotierung die Bestimmungen des Pendlerpauschales entsprechend heranzuziehen. Für den Beschwerdefall war daher der Pendlereuro entsprechend dem in den angefochtenen Bescheiden zuerkannten Anspruch auf ein Drittel des großen Pendlerpauschales in Höhe von 78,66 € für 2013, 2014 und 2016 anzuerkennen.

Der Beschwerde war daher hinsichtlich der Jahre 2013, 2014 und 2016 insoweit statzugeben.

Zur Berechnung der Einkommensteuer wird an dieser Stelle auf die am 04.09.2018 erlassenen Beschwerdevorentscheidungen betreffend die Jahre 2012 und 2013 sowie die am 05.09.2018 erlassenen Beschwerdevorentscheidungen für die Jahre 2014 und 2016 verwiesen.

### **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. Im Beschwerdefall ist die Revision nicht zulässig, da sich die Frage, ob die Bf. in zeitlicher Hinsicht die Voraussetzungen der in der Entscheidung zitierten Bestimmungen betreffend die Zuerkennung eines großen Pendlerpauschales erfüllt hat, allein auf die Feststellung des Sachverhaltes bezog, und daher keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vorlag.

Wien, am 18. Dezember 2019