

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin RI in der Beschwerdesache VNA FNA, GasseA, PLZA OrtA, über die Beschwerde vom 24.04.2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt FAXYZ vom 21.04.2015, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2014 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Herr FNA, Beschwerdeführer, ist im Jahr 2014 bei den Österreichischen Bundesbahnen als Angestellter nichtselbständig beschäftigt.

In seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2014 machte er ein Pendlerpauschale im Betrag von € 1.476,00 und den Pendlereuro im Betrag von € 58,00 geltend.

Im Einkommensteuerbescheid für 2014 vom 21.04.2015 anerkannte das Finanzamt das Pendlerpauschale und den Pendlereuro nicht. Die Begründung lautete:

"Da Sie laut Ihrem Arbeitgeber (Lohnzettel) den Werkverkehr begünstigt in Anspruch nehmen können, konnte die Pendlerpauschale und der Pendlereuro nicht berücksichtigt werden."

Dagegen erhob Herr FNA Beschwerde und führte dazu aus:

"Gewünscht Änderung:

Berücksichtigung der Pendlerpauschale in Höhe von € 1476,00 und des Pendlereuro in Höhe von € 56,00.

Begründung:

Bei dem vom Arbeitgeber (Lohnzettel) genannten „Werkverkehr“ handelt es sich nicht, wie sonst üblich, um einen Zubringer zur Arbeitsstätte, nur für die eigenen Angestellten, sondern lediglich um das Massentransportmittel (öffentliches Verkehrsmittel) „ÖBB-Zug“, dass für mich nur im Rahmen des veröffentlichten ÖBB-Fahrplanes benutzbar ist.

Da an der überwiegenden Anzahl der Arbeitstage die Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels - und somit auch die Benützung des genannten „Werksverkehrs“ - für mich nicht möglich oder nicht zumutbar ist, beanspruche ich, im Sinne der Gleichbehandlung, die Berücksichtigung der Pendlerpauschale und des Pendlereuro.

In der Beilage übermittle ich den vom Dienstgeber übermittelten Zeitrachweis für das Jahr 2014, aus dem die jeweiligen Arbeitstage, Arbeitszeiten und dazugehörigen Schichtnummern (im Zeitrachweis rechts, Spalte „EK“) ersichtlich sind.

Daraus geht hervor, dass für mich an 103 Arbeitstagen die Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels - und somit auch die Benützung des genannten „Werksverkehrs“ - nicht möglich oder nicht zumutbar, und an 97 Arbeitstagen zumutbar war.

Zu jeder dieser Schichtnummern habe ich, als Nachweis, ein gesondertes Formular „L34 EDV“ beigelegt.“

Beigelegt waren die genannten Unterlagen mit folgender Erläuterung:

Im Anhang übermittle ich die in der Beschwerde gegen den Einkommenbescheid 2014 angeführte Beilage (vom Dienstgeber übermittelter Zeitrachweis für das Jahr 2014, aus dem die jeweiligen Arbeitstage, Arbeitszeiten und dazugehörigen Schichtnummern ersichtlich sind). Weiters habe ich ein Blatt als Erklärung des Zeitrachweises angefügt. Ergänzend sei erwähnt, dass für die Berechnung einer etwaigen Pendlerpauschale zwei verschiedene Arbeitsstätten zu berücksichtigen wären:

Bei den Schichtnummern: 02, 04, 05, 06, 07, 08, 64 und 65 ist dies: PLZC OrtC, GasseC.
Bei den Schichtnummern: 03, 63, 50 und 51 ist dies: PLZC OrtC, GasseC1.

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit Beschwerdeverentscheidung als unbegründet ab:

„ÖBB-Bedienstete, die im Werkverkehr gemäß § 26 Z. 5 EStG/88 befördert werden, besteht zusätzlich Anspruch auf ein Pendlerpauschale für Wegstrecken zwischen Wohnung und Einstiegstelle und/oder Ausstiegstelle des öffentlichen Verkehrsmittels und Arbeitsstätte, wenn die allgemeinen Voraussetzungen eines Pendlerpauschales erfüllt werden.

In Ihrem Fall ist das somit die Wegstrecke von der Wohnung zum Bahnhof OrtA und die Wegstrecke BahnhofB zur Arbeitsstätte ArbeitsstätteB. Für beide Wegstrecken ist die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels nicht möglich und/oder unzumutbar. Nachdem aber beide Wegstrecken weniger als 2 km betragen, besteht für diese Wegstrecken kein Anspruch auf ein Pendlerpauschale.“

Herr FNA stellte den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht und führte aus:

„Mit Beschwerdeverentscheidung vom 29.05.2015 zum Einkommensteuerbescheid 2014 vom 21.04.2015 wurde meine Beschwerde vom 29.04.2015 als unbegründet abgewiesen.

In der Begründung wurde davon ausgegangen, dass ich als ÖBB-Bediensteter im Werkverkehr gemäß § 26 Z. 5 EStG/88 befördert werde.

Tatsächlich steht mir als ÖBB-Bediensteter aber gemäß § 26 Z. 5 lit. b) EStG/88 lediglich das Massenbeförderungsmittel ÖBB (= öffentliches Verkehrsmittel) als Werksverkehr zur Verfügung.

Die Zumutbarkeit/Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenverkehrsmittels wurde in der Begründung nicht berücksichtigt!

Nachdem mir aber überwiegend die Benützung dieses Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar war, das heißt, die gesamte Wegstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte konnte wegen Unzumutbarkeit überwiegend nicht im Werksverkehr - sondern mit dem Privat-PKW - zurückgelegt werden, gebührt mir nach meiner Rechtsansicht gem. § 16 Abs. 1 Z 6 lit. d EStG/88 das große Pendlerpauschale.

Weiters verweise ich auf die Ausführungen in meiner Beschwerde und beantrage diese dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen."

Das Finanzamt legte den Akt dem Bundesfinanzgericht vor und führte im Vorlagebericht dazu aus:

"Bezughabende Norm:

§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG

Sachverhalt und Anträge

Sachverhalt:

Der Beschwerdeführer ist Mitarbeiter der ÖBB. Im Zuge seiner Arbeitnehmerveranlagung machte er das Pendlerpauschale und den Pendlereuro geltend. Dieser Antrag wurde vom Finanzamt abgewiesen, da der Arbeitgeber dem Beschwerdeführer ermöglicht den Werkverkehr begünstigt in Anspruch zu nehmen. In der gegen den Abweisungsbescheid eingebrachten Beschwerde wurde im Wesentlichen vorgebracht, dass an der überwiegenden Anzahl der Arbeitstage die Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels nicht möglich oder nicht zumutbar ist.

Beweismittel:

Siehe Arbeitnehmerveranlagungsakt.

Stellungnahme:

Muss ein Arbeitnehmer trotz bestehenden Werkverkehrs bestimmte Wegstrecken zwischen Wohnung und Einstiegstelle des Werksverkehrs zurücklegen, ist die Wegstrecke zwischen Wohnung und Einstiegstelle so zu behandeln wie die Wegstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Im vorliegenden Fall ist dies daher die Wegstrecke von der Wohnung zum Bahnhof OrtD und die Wegstrecke Bahnhof OrtC zur Arbeitsstätte OrtC GasseC2. Für beide Wegstrecken ist die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels

nicht möglich und/oder nicht zumutbar. Da beide Wegstrecken weniger als 2 km betragen, besteht für diese Wegstrecken kein Anspruch auf ein Pendlerpauschale.

Die nachgereichten Unterlagen betreffend den Zeitnachweis der Arbeitstage lassen nicht erkennen, warum die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels vor Dienstbeginn oder nach Dienstende unmöglich sein soll.

Das Finanzamt beantragt daher die Beschwerde abzuweisen."

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt:

Herr FNA war im Jahr 2014 bei den Österreichischen Bundesbahnen nichtselbständig beschäftigt.

Seine Dienstzeiten ergeben sich aus den vorgelegten Dienstplänen.

Für die Zurücklegung des Weges zur Arbeitsstätte und retour ist von folgenden Wegzeiten auszugehen:

Laut Pendlerrechner beträgt die Entfernung Wohnung Arbeitsstätte 30 km.

Laut Routenplaner beträgt die Entfernung Wohnung zum Bahnhof in OrtD 0,8 km.

Die Strecke Hauptbahnhof Ausstiegsstelle zu GasseC1 beträgt 0,2 km.

Die Strecke Hauptbahnhof Ausstiegsstelle zu GasseC beträgt 0,5 km.

Insgesamt ist von einer Wegstrecke von 30 km bis 30,3 km auszugehen.

Laut Lohnzettel nutzte der Beschwerdeführer 2014 für 12 Monate den Werksverkehr. Dies wurde vom Beschwerdeführer auch durch seine Eingaben bestätigt. Er bezeichnete den Werkverkehr, da sein Dienstgeber die ÖBB war, lediglich als Massenverkehrsmittel und nicht als Werkverkehr.

Die Zurücklegung der Gehstrecken ist für 0,8 km mit maximal 12 min, für 0,2 km mit maximal 3 min und für 0,5 km mit maximal 8 min anzunehmen.

Rechtliche Bestimmungen:

Einkommensteuergesetz 1988:

Werbungskosten

§ 16. (1) Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im folgenden ausdrücklich zugelassen ist. Hinsichtlich der durchlaufenden Posten ist § 4 Abs. 3 anzuwenden. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Werbungskosten sind auch:

.....

6. 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 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) 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. Erwirtschaften 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.

.....

Pendlerverordnung:

Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte

§ 1. (1) Die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte umfasst die gesamte Wegstrecke, die unter Verwendung eines Massenbeförderungsmittels, ausgenommen eines Schiffes oder Luftfahrzeuges, unter Verwendung eines privaten Personenkraftwagens oder auf Gehwegen (Abs. 7) zurückgelegt werden muss, um nach Maßgabe des Abs. 2 in der kürzesten möglichen Zeitdauer (§ 2 Abs. 2) die Arbeitsstätte von der Wohnung aus zu erreichen. Entsprechendes gilt nach Maßgabe des Abs. 3 für die Entfernung zwischen Arbeitsstätte und Wohnung.

(2) Der Ermittlung der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sind die Verhältnisse zu Grunde zu legen, die vorliegen, wenn die Arbeitsstätte in einem Zeitraum von 60 Minuten vor dem tatsächlichen Arbeitsbeginn bis zum tatsächlichen Arbeitsbeginn erreicht wird.

(3) Der Ermittlung der Entfernung zwischen Arbeitsstätte und Wohnung sind die Verhältnisse zu Grunde zu legen, die vorliegen, wenn die Arbeitsstätte in einem Zeitraum vom tatsächlichen Arbeitsende bis zu einem Zeitpunkt, der 60 Minuten später liegt, verlassen wird.

(4) Bei flexiblen Arbeitszeitmodellen (beispielsweise gleitender Arbeitszeit), ist der Ermittlung der Entfernung ein Arbeitsbeginn und ein Arbeitsende zu Grunde zu legen, das den überwiegenden tatsächlichen Arbeitszeiten im Kalenderjahr entspricht.

(5) Sind die zeitlichen und örtlichen Umstände der Erbringung der Arbeitsleistung während des gesamten Kalendermonats im Wesentlichen gleich und ergeben sich nach Abs. 2 einerseits und Abs. 3 andererseits abweichende Entfernungen, ist die längere Entfernung maßgebend.

(6) Sind die zeitlichen oder örtlichen Umstände der Erbringung der Arbeitsleistung während des gesamten Kalendermonats nicht im Wesentlichen gleich, ist jene Entfernung maßgebend, die im Kalendermonat überwiegend zurückgelegt wird. Liegt kein Überwiegen vor, ist die längere Entfernung maßgebend.

(7) Gehwege sind Teilstrecken, auf denen kein Massenbeförderungsmittel verkehrt. Eine Teilstrecke unmittelbar vor der Arbeitsstätte ist als Gehweg zu berücksichtigen, wenn sie zwei Kilometer nicht übersteigt. In allen übrigen Fällen sind als Gehwege Teilstrecken zu berücksichtigen, die einen Kilometer nicht übersteigen.

(8) Ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar (§ 2 Abs. 1), bemisst sich die Entfernung nach den Streckenkilometern des Massenbeförderungsmittels und allfälliger zusätzlicher Straßenkilometer und Gehwege. Beträgt die Gesamtstrecke zumindest 20 Kilometer, sind angefangene Kilometer auf volle Kilometer aufzurunden.

(9) Ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels unzumutbar (§ 2 Abs. 1), bemisst sich die Entfernung nach den Straßenkilometern der schnellsten Straßenverbindung.

Beträgt die Gesamtstrecke zumindest zwei Kilometer, sind angefangene Kilometer auf volle Kilometer aufzurunden.

(10) Bei der Ermittlung der Straßenkilometer gemäß Abs. 8 und 9 sind nur abstrakte durchschnittliche Verhältnisse zu berücksichtigen, die auf einer typisierenden Betrachtung beruhen (insbesondere Durchschnittsgeschwindigkeiten). Konkrete Verhältnisse (insbesondere Staus oder privat veranlasste Umwege) sind nicht zu berücksichtigen.

Zumutbarkeit und Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels

§ 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.

§ 3. (1) Für die Ermittlung der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bzw. zwischen Arbeitsstätte und Wohnung (§ 1) und für die Beurteilung, ob die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar oder unzumutbar ist (§ 2), ist für Verhältnisse innerhalb Österreichs der vom Bundesministerium für Finanzen im Internet zur Verfügung gestellte Pendlerrechner zu verwenden.

(2) Dem Pendlerrechner sind die Verhältnisse zu Grunde zu legen, die für den abgefragten Tag bestehen.

(3) Entsprechen die zeitlichen und örtlichen Umstände der Erbringung der Arbeitsleistung während des gesamten Kalendermonats im Wesentlichen jenen, die für den abgefragten Tag im Pendlerrechner bestehen, kann angenommen werden, dass das unter Verwendung des Pendlerrechners für den abgefragten Tag ermittelte Ergebnis mit dem übereinstimmt, das sich für alle maßgebenden Tage des Kalendermonats ergibt.

(4) Liegen für verschiedene abgefragte Tage unter Verwendung des Pendlerrechners unterschiedliche Ergebnisse vor, ist jenes maßgebend, das für einen abgefragten Tag (Abs. 3) ermittelt wurde, der jenem Kalenderjahr zuzurechnen ist, für das die Entfernung

zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und die Beurteilung, ob die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar ist, zu beurteilen ist. In allen anderen Fällen ist die zeitnähere Abfrage nach Abs. 3 maßgebend.

(5) Das Ergebnis des Pendlerrechners ist nicht heranzuziehen, wenn nachgewiesen wird, dass

1. bei der Berechnung der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bzw. der Entfernung zwischen Arbeitsstätte und Wohnung (§ 1) oder

2. bei der Beurteilung, ob die Benützung eines Massenbeförderungsmittels unzumutbar ist (§ 2)

unrichtige Verhältnisse berücksichtigt werden. Dieser Nachweis kann vom Steuerpflichtigen nur im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung erbracht werden. Die Nachweismöglichkeit erstreckt sich jedoch nicht auf jene Verhältnisse, die dem Pendlerrechner auf Grund einer abstrakten Betrachtung des Individualverkehrs hinterlegt sind und auf einer typisierenden Betrachtung beruhen (beispielsweise die hinterlegte Durchschnittsgeschwindigkeit).

(6) Der Arbeitnehmer hat das Ergebnis des Pendlerrechners auszudrucken. Dieser Ausdruck gilt als amtlicher Vordruck im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. g EStG 1988. Erfolgt keine Berücksichtigung des Pendlerpauschales und des Pendlereuro durch den Arbeitgeber bei Anwendung des Lohnsteuertarifs, hat der Arbeitnehmer den Ausdruck des ermittelten Ergebnisses des Pendlerrechners für Zwecke der Berücksichtigung bei der Einkommensteuerveranlagung heranzuziehen und aufzubewahren.

(7) Ist die Verwendung des Pendlerrechners nicht möglich (insbesondere weil die Wohnung oder Arbeitsstätte im Ausland liegt) oder liefert der Pendlerrechner dauerhaft kein Ergebnis (insbesondere bei Fehlermeldung wegen Zeitüberschreitung), hat der Arbeitnehmer für die Inanspruchnahme des Pendlerpauschales und des Pendlereuro den für derartige Fälle aufgelegten amtlichen Vordruck zu verwenden. Wenn der Pendlerrechner dauerhaft kein Ergebnis liefert, ist dies durch einen entsprechenden Ausdruck des Pendlerrechners nachzuweisen.

Anwendung auf den konkreten Fall:

Der Beschwerdeführer nutzte für 12 Monate im Jahr 2014 überwiegend den Werkverkehr. Der Werkverkehr war ihm auf einer Strecke vom Bahnhof in OrtD (0,8 km von der Wohnung entfernt) bis zum Hauptbahnhof in OrtCcC (0,2 bzw. 0,5 km von der Arbeitsstelle entfernt) möglich und wurde von ihm laut Lohnzettel auch benutzt.

Wird ein Arbeitnehmer überwiegend im Werkverkehr befördert, so ist gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit i EStG -

"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." - ,

so ist im Fall des Beschwerdeführers die Strecke Wohnung Bahnhof in OrtD und die Strecke Hauptbahnhof OrtCcC Arbeitsstätte maßgeblich.

Diese ist laut Routenplaner

Entfernung Wohnung zum Bahnhof in OrtD 0,8 km;

die Strecke Hauptbahnhof Ausstiegsstelle zu GasseC1 beträgt 0,2 km;

die Strecke Hauptbahnhof Ausstiegsstelle zu GasseC beträgt 0,5 km.

Der Beschwerdeführer legt daher im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 6 lit i EStG in eine Fahrtrichtung in Summe zwischen 1,0 km und 1,3 km zurück, da er die Strecke Bahnhof in OrtD nach Hauptbahnhof OrtCcC im Werkverkehr zurücklegt.

Zur Definition des Begriffes Werkverkehr lautet § 26 Z 5 EStG:

"5. Die Beförderung des Arbeitnehmers im Werkverkehr. Werkverkehr liegt vor, wenn der Arbeitgeber seine Arbeitnehmer zwischen Wohnung und Arbeitsstätte befördert oder befördern lässt

a) mit Fahrzeugen in der Art eines Massenbeförderungsmittels oder

b) mit Massenbeförderungsmitteln.

Die Beförderung stellt steuerpflichtigen Arbeitslohn dar, wenn diese anstelle des bisher gezahlten Arbeitslohns oder einer üblichen Lohnerhöhung geleistet wird."

Auch die Literatur führt dazu aus:

Jakom Einkommensteuergesetz § 16 Rz 32

d) Werkverkehr (lit i). Wird der ArbN im Lohnzahlungszeitraum überwiegend im Werkverkehr (§ 26 Z 5; s § 26 Rz 22 f) befördert, steht ihm kein Pendlerpauschale zu (ab VA 2013: Pendlerpauschale nur für jene Wegstrecke, die nicht im Werkverkehr zurückgelegt wird – Abs 1 Z 6 lit i), sehr wohl aber der Verkehrsabsatzbetrag. Gleiches gilt, wenn ein ArbN eines Beförderungsunternehmens (nach § 3 Abs 1 Z 21 stfrei) unentgeltl von der Wohnung zur Arbeitsstelle befördert wird. Eine pauschale Berücksichtigung von WK ist nämli dann nicht gerechtfertigt, wenn auszuschließen ist, dass dem ArbN Fahrtkosten erwachsen sind (VwGH vom 16.02.2006, 2005/14/0108). Erwachsen ihm für die Beförderung Kosten (zB durch Leistung eines Kostenbeitrags), sind diese bis zur Höhe des jeweiligen Pendlerpauschales als WK zu berücksichtigen. Unmaßgebl ist, ob der ArbN im Werkverkehr befördert werden könnte und ihm dies auch zumutbar wäre. Es ist auf die tatsächl Verhältnisse abzustellen (VwGH vom 27.07.2016 2013/13/0088; siehe LStR 749) .

Jakom Einkommensteuergesetz § 26 Rz 23

„..... Nach Art eines Massenbeförderungsmittels“ umfasst typischerweise die Beförderung von ArbN mit arbeitgebereigenen oder angemieteten (Klein)Bussen. Darunter fällt jedenfalls nicht die Beförderung mit Pkw oder Kombi (aA LStR 746, die bei einer Besetzung des Fahrzeugs zu mind 80 % Werkverkehr annehmen). ...“

ESTG Wiesner/ Grabner/Knechtl/Wanke

§ 16 Rz 79

"79) Ein Pendlerpauschale darf nicht berücksichtigt werden, wenn dem Arbeitnehmer im Rahmen der Beförderung im **Werkverkehr** keine Kosten erwachsen. **Ein Werkverkehr liegt vor, wenn der Arbeitgeber seine Arbeitnehmer zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit Fahrzeugen in der Art eines Massenbeförderungsmittels befördern lässt (s § 26 Z 5).** Maßgeblich ist nach UFS Wien 9. 7. 2013, RV/03202-W/11 die tatsächliche Nutzung des Werkverkehrs und nicht nur die theoretische Nutzbarkeit. Für Streckenteile bis zur Einstiegstelle des Werkverkehrs kann ggf ein Pendlerpauschale zustehen VwGH vom 29.07.2010, 2010/15/0013."

ESTG Wiesner/ Grabner/Knechtl/Wanke § 26

64) Werkverkehr (nunmehr: nach lit a) liegt vor, wenn die Beförderung der AN zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit größeren Bussen, mit arbeitgebereigenen oder angemieteten Kleinbussen bzw mit Massenverkehrsmitteln oder mit anderen Fahrzeugen nach Art eines Linienverkehrs erfolgt, die im Unternehmen des AG zur Beförderung eingesetzt werden.

67) Werkverkehr nach Art eines Linienverkehrs ist anzunehmen, wenn der AG seine AN mit arbeitgebereigenen Fahrzeugen (auch Pkw, Kombi) oder durch angemietete Fahrzeuge (einschließlich Taxi) nach Art eines Linienverkehrs befördern lässt. Voraussetzung ist, dass eine Mehrzahl von AN gemeinsam und regelmäßig befördert wird. Die Beförderungskapazität eines eingesetzten Pkw oder Kombis muss idR zu 80% ausgeschöpft sein (bei fünfsitzigem Pkw müssen somit zumindest Fahrer und drei Beifahrer das Kraftfahrzeug benützen). Bei Zutreffen dieser Voraussetzungen ist ein Werkverkehr bei AN anzunehmen, die über Auftrag des AG von einem AN mit dem AG-Fahrzeug mitgenommen werden (LStR 2002 Rz 746). Wird der Werkverkehr von einem anderen Unternehmen durchgeführt, so muss der AG Auftraggeber für die Beförderung sein und es muss hierbei auf die betrieblichen Erfordernisse eingegangen werden (Ausrichtung der Fahrzeiten auf die Arbeitszeiten im jeweiligen Betrieb

Der Vorteil des Dienstnehmers aus der Beförderung im Werkverkehr stellt keinen steuerpflichtigen Sachbezug dar. Wird der AN im Werkverkehr kostenlos befördert, steht ihm das Pendlerpauschale nicht zu. Muss der AN einen **Kostenbeitrag** leisten, kann er diesen bis zur Höhe des dem AN ohne eingerichteten Werkverkehr zustehenden Pendlerpauschales als Werbungskosten geltend machen.

Beispiel: Der Dienstnehmer leistet einen Kostenbeitrag für den Werkverkehr in Höhe von 60 € monatlich. Das für die Entfernung Wohnung – Arbeitsstätte zustehende

Pendlerpauschale beträgt 58 €. Der Dienstgeber kann im Zuge der Lohnabrechnung maximal den Betrag von 58 € als „fiktives Pendlerpauschale“ berücksichtigen.

69) Bei eingerichtetem Werkverkehr steht bei Benützung des Massenbeförderungsmittels kein Pendlerpauschale zu, wohl aber für die Wegstrecke zwischen Wohnung und Einstiegstelle. Die Einstiegstelle des Werkverkehrs wird somit für Belange des Pendlerpauschales mit der Arbeitsstätte gleichgesetzt

Dies bedeutet für den gegenständlichen Fall:

Da der Beschwerdeführer als ÖBB-Bediensteter den Arbeitsweg wie oben ausgeführt mit der ÖBB zurücklegte, ist dies als Werkverkehr im Sinne des Gesetzes zu beurteilen. Der Beschwerdeführer befindet sich im Irrtum, wenn er vermeint, dass die ÖBB kein Werkverkehr wäre, da sie gleichzeitig ein Massenverkehrsmittel ist. Dies widerspricht ausdrücklich der gesetzlichen Definition in § 26 Z 5 EStG auf den in § 16 Abs 1 Z 6 lit i EStG ausdrücklich verwiesen wird.

Zur Beurteilung, ob ein Pendlerpauschale zusteht, verbleibt der Rest von 0,8 km Wohnung zur Einstiegsstelle und 0,2 km bzw. 0,5 km Ausstiegsstelle zur Arbeitsstätte.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit d EStG

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.

muss für eine Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels mindestens eine Entfernung von 2 km zurückgelegt werden.

Da wie oben festgestellt, für den Beschwerdeführer zur Beurteilung der Unzumutbarkeit hinsichtlich der Gewährung eines Pendlerpauschales nur die Wegstrecke Wohnung zur Einstiegstelle am Bahnhof (0,8 km) zuzüglich Ausstiegsstelle Bahnhof zur Arbeitsstätte (0,2 km bzw. anderen Tagen 0,5 km) ist kein Pendlerpauschale zu gewähren. Der Beschwerdeführer legt an keinem Tag die Mindeststrecke von 2 km in einer Richtung zurück, die für die Überprüfung der Gewährung eines Pendlerpauschales Mindestvoraussetzung sind.

Anzumerken ist, dass auch bei Nichtnutzung des Werkverkehrs dem Beschwerdeführer kein Pendlerpauschale aufgrund der Unzumutbarkeit zustünde, da er in Summe gemäß einer entfernungsabhängigen Zeitdauer für eine Fahrtrichtung gemäß § 2 Abs. 1 Z 2 lit c der Pendlerverordnung von 91 Minuten (60 min + 31 km = 31 min) nicht überschreitet.

Dem Beschwerdeführer steht daher für das Jahr 2014 kein Pendlerpauschale zu.

Die Beschwerde ist daher als unbegründet abzuweisen.

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.

Die Revision ist nicht zulässig, da die gesetzliche Regelung zu Werkverkehr in Verbindung mit Pendlerpauschale eindeutig ist.

Der VwGH hat im Erkenntnis vom 29.07.2010, 2010/15/0013 ausgesprochen, dass bei Benützung des Werkverkehrs die Strecke Wohnung zur bezüglich der Beurteilung eines Pendlerpauschales zugrunde zu legen ist. Die Revision ist daher nicht zulässig.

Wien, am 6. November 2019