

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. A in der Beschwerdesache des B, Str 21, Top 5, 9999 C, über die Beschwerde vom 21.12.2015 gegen den Bescheid des Finanzamtes C betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2014 mit Ausfertigungsdatum 19.11.2015

zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen. Es bildet einen Bestandteil dieses Spruchs.
2. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Der Beschwerdeführer (kurz Bf.) übt den Beruf eines Finanzverwalters aus und machte in seiner Arbeitnehmerveranlagung 2014 aus seinen zwei Beschäftigungsverhältnissen ein Pendlerpauschale von insgesamt € 2.940 (§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. d EStG: für 40 - 60 km € 2.568 und für 2 - 20 km € 372) sowie einen Pendlereuro in Höhe von € 94 (für 44 Kilometer und 6 Kilometer) geltend.
2. Das Finanzamt gewährte in dem am 19.11.2015 ausgefertigten Einkommensteuerbescheid 2014 lediglich unter Hinweis auf das im Vorjahr anerkannte Pendlerpauschale ein Pendlerpauschale in Höhe von € 2.406 und einen Pendlereuro in Höhe von € 80.
3. In der dagegen erhobenen Beschwerde brachte der Bf. Folgendes vor:

"Sie haben die Pendlerpauschale für Dienstgeber Gemeinde D nur zu 2/3 berücksichtigt. Da ich während des Tages meiner Vollzeitbeschäftigung nachgehe leiste ich die 12 Wochenstunden meiner Teilzeitbeschäftigung in Absprache mit meinen Arbeitgebern an Abenden und lege die Strecke C - D daher an mindestens 3 Tagen in der Woche zurück, dh es ergeben sich mehr als 10 Fahrten monatlich für diese Strecke. Aus oben genannten Gründen bitte ich um entsprechende Korrektur der Pendlerpauschale und des Pendlereuros für Dienstgeber Gemeinde D und Berücksichtigung nicht nur von 2/3 sondern von 100 %, dh Berechnung einer Pendlerpauschale von € 2.940 und eines Pendlereuros von € 94."

4. Mit Beschwerdevorentscheidung vom 12.1.2016 änderte das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid 2014 insofern ab, als es ein Pendlerpauschale von € 2.084 und einen Pendlereuro von € 65 in Ansatz brachte. Begründend wurde ausgeführt:

"Das Pendlerpauschale und der Pendlereuro wurden aufgrund Ihrer Arbeitsaufzeichnungen berichtigt. Jedoch wurden nur die Monate ab 8/2015 nachgewiesen. Das volle Pendlerpauschale steht nur zu, wenn man an mindestens elf Kalendertagen im Monat die Strecke Arbeitsstätte - Wohnung zurücklegt. Da dies nicht der Fall ist, wurde das Pendlerpauschale und der Pendlereuro wie folgt berechnet:

<i>Pendlerpauschale ab 40 km 2/3 €</i>	<i>1.712,00</i>
<i>Pendlerpauschale ab 2 km</i>	<i>372,00</i>
<i>ergibt</i>	<i>2.084,00</i>
<i>Pendlereuro 88 davon 2/3</i>	<i>59,00</i>
<i>Pendlereuro</i>	<i>6,00</i>
<i>ergibt</i>	<i>65,00</i>

Da das Pendlerpauschale und der Pendlereuro vom letzten Jahr übernommen wurde und Sie damals übersiedelt sind, ergibt sich ein geringerer Betrag."

5. In der als Vorlageantrag zu wertenden Beschwerde gegen die Beschwerdevorentscheidung vom 8.2.2016 wiederholte der Bf. das Beschwerdevorbringen und übermittelte eine vom Bürgermeister der Gemeinde D (kurz: Gemeinde) unterfertigte Bestätigung über die monatlichen Anwesenheitstage bei der Gemeinde im Beschwerdejahr 2014 (Teilzeitbeschäftigung im Ausmaß von 30 % einer Vollbeschäftigung).

6. Mit Vorhalt vom 5.4.2016 forderte das Finanzamt den Bf. auf, die Arbeitszeitaufzeichnungen für die Dienstverhältnisse mit dem Bezirkskrankenhaus C (kurz: BKH) und der Gemeinde D, sowie den Dienstvertrag mit der Gemeinde vorzulegen und seinen Aufgabenbereich zu definieren.

7. Mit Schreiben vom 14.4.2016 teilte der Bf. mit, dass er als Leiter der Finanzbuchhaltung im BKH tätig sei und weiterhin die Finanzangelegenheiten der Gemeinde erledige. Zum Aufgabenbereich zähle die Führung der kompletten Buchhaltung, Erstellung von

Voranschlägen und Rechnungsabschlüssen, Durchführung der Quartalsvorschreibungen, der UVA und der Betriebskostenabrechnungen der diversen Mietobjekte der Gemeinde. Dem Finanzamt lagen die Bestätigung der Gemeinde über die Anwesenheitstage im Jahr 2014 und der Dienstvertrag des BKH bereits vor.

8. Das Finanzamt urgierte mit Schreiben vom 12.5.2016 die Vorlage der Arbeitszeitaufzeichnungen bei der Gemeinde sowie beim BKH und den Dienstvertrag.

9. Mit Eingabe vom am 7.6.2016 reichte der Bf. für den Zeitraum 1.1. bis 31.12.2014 sowohl die monatliche Arbeitszeiterfassung beim BKH als auch die Stundenaufzeichnung bei der Gemeinde nach. Laut Aktenvermerk des Finanzamtes vom 7.6.2016 liege mit der Gemeinde kein Dienstvertrag vor.

10. Mit Vorlagebericht wurde die Beschwerde am 14.7.2016 dem Bundesfinanzgericht (BFG) zur Entscheidung vorgelegt.

II. Sachverhalt

1. Der Bf. war im Beschwerdejahr als Finanzberater bei zwei inländischen Arbeitgeberinnen, dem BKH in Vollzeitbeschäftigung und der Gemeinde in Teilzeitbeschäftigung, jeweils vom 1.1.2014 bis zum 31.12.2014 tätig (Lohnzettel).

2. Die Fahrtstrecke von der Wohnung in der Str 21 in C zur Dienststelle beim BKH in der Str 2 xx in C umfasste gerundet 3 Kilometer, jene von der Wohnung bzw. von der Dienststelle beim BKH aus zur Arbeitsstätte bei der Gemeinde in D x, 44 Kilometer.

3. Außer Streit steht, dass dem Bf. hinsichtlich beider Dienstverhältnisse aufgrund der im Beschwerdejahr überwiegend tatsächlich geleisteten Arbeitszeiten die Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln nicht zumutbar war.

4. Die Arbeitgeberinnen berücksichtigten das Pendlerpauschale bei Anwendung des Lohnsteuertarifes jeweils nicht.

5. Die Fahrtstrecke vom Wohnsitz des Bf. zur Arbeitsstätte beim BKH liegt auf der Route zur Arbeitsstätte bei der Gemeinde.

6. In den Monaten Jänner, Juli und September 2014 fuhr der Bf. jeweils nicht öfter als an zehn Tagen zur Arbeitsstätte bei der Gemeinde.

III. Beweiswürdigung

Die zu den Punkten 1. bis 5. getroffenen Feststellungen ergeben sich aus den Lohnzetteldaten und den Berechnungen auf Basis des Routenplaners des ÖAMTC und des Pendlerrechners. Die Feststellungen zu Punkt 6. erschließen sich aus folgenden Überlegungen zur Beweiswürdigung:

1. Unstrittig ist, dass dem Bf. hinsichtlich beider Arbeitsverhältnisse aufgrund der im Beschwerdejahr überwiegend tatsächlich geleisteten Arbeitszeiten die Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln nicht zumutbar war.

In Streit steht, ob dem Bf. für die Fahrtstrecke vom Wohnsitz zur Arbeitsstätte bei der Gemeinde das volle Pendlerpauschale und der volle Pendlereuro zusteht und

dem Bf. darüber hinaus auch das Pendlerpauschale und der Pendlereuro für das Beschäftigungsverhältnis mit dem BKH zu gewähren ist. Während der Bf. der Ansicht ist, es stehe ihm aus beiden Arbeitsverhältnissen jeweils das volle Pendlerpauschale und jeweils der volle Pendlereuro zu, vertritt das Finanzamt im Vorlagebericht nunmehr den Standpunkt, dass mit Gewährung des vollen großen Pendlerpauschales gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. d EStG 1988 in Höhe von € 2.568 auch die Fahrten zum BKH gedeckt seien.

2. Mit Vorhalt vom 25.7.2016 ersuchte das BFG den Bf. den für das Beschwerdejahr geltenden nicht aktenkundigen Arbeitsvertrag mit dem BKH vorzulegen und mitzuteilen, welche Dienstzeitregelung (Fix- und Gleitzeit) im BKH für die Buchhaltungsabteilung und ihn gegolten habe. Weiters sollte der Bf. mitteilen, ob die Fahrten zur Gemeinde vom BKH aus angetreten wurden und Rückfahrten von der Gemeinde direkt zum BKH erfolgten und wie lange die Fahrtzeit hierfür währte.

3. Mit Mail vom 17.8.2016 wurde der angeforderte Dienstvertrag übermittelt und ausgeführt, dass er nach einem Arbeitstag am BKH in der Regel zunächst nach Hause und nach einer Mahlzeit zur Gemeinde fahre. In dringenden Fällen könne auch eine direkte Fahrt vorkommen. Von der Gemeinde fahre er nach Hause und am nächsten Morgen wieder zum BKH. Er benötige für die Fahrt von C nach D je nach Verkehrslage zwischen 30 und 40 Minuten.

4. Die Personalabteilung des BKH bestätigte über telefonische Anfrage des BFG vom 23.8.2016, dass für die Verwaltungseinheiten wie die Buchhaltung die Gleitzeitregelung gelte.

5. Die Eintragungen in den am 7.6.2016 für das Jahr 2014 vorgelegten Arbeitszeiterfassungstabellen der beiden Beschäftigungsverhältnisse weisen folgende Diskrepanzen auf:

Jänner: 13.1.2014 Arbeitszeit bei der Gemeinde von 17:00 bis 17:30 Uhr - Arbeitszeit beim BKH von 13:00 bis 17:00 Uhr

27.1.2014 Arbeitszeit bei der Gemeinde von 7:30 bis 9:00 Uhr - Arbeitszeit beim BKH von 9:00 bis 15:15 Uhr

Februar: 24.2.2014 Arbeitszeit bei der Gemeinde von 18:00 bis 21:00 Uhr - Arbeitszeit beim BKH von 8:00 bis 18:00 Uhr

27.2.2014 Arbeitszeit bei der Gemeinde von 13:00 bis 20:00 Uhr - Arbeitszeit beim BKH von 15:30 bis 16:00 Uhr

April: 1.4.2014 Arbeitszeit bei der Gemeinde von 9:00 bis 12:00 Uhr und von 13:00 bis 16:00 - Arbeitszeit beim BKH von 7:00 bis 9:00 Uhr und von 13:30 bis 19:00

Juli: 9.7.2014 Arbeitszeit bei der Gemeinde von 12:30 bis 13:00 Uhr - Arbeitszeit beim BKH von 7:30 bis 12:00 und von 13:00 bis 17:30 Uhr

30.7.2014 Arbeitszeit bei der Gemeinde von 12:30 bis 13:00 Uhr - Arbeitszeit beim BKH von 7:30 bis 12:00 und von 13:00 bis 17:00 Uhr

September 17.9.2014 Arbeitszeit bei der Gemeinde von 6:30 bis 7:30 - Arbeitszeit beim BKH von 7:45 bis 13:45 Uhr

19.9.2014 Arbeitszeit bei der Gemeinde von 5:30 bis 8:00 und von 13:00 bis 14:00 - Arbeitszeit beim BKH von 8:30 bis 13:00 und von 14:00 bis 16:30 Uhr

26.9.2014 Arbeitszeit bei der Gemeinde von 14:00 bis 16:00 - Arbeitszeit beim BKH von 7:30 bis 13:00 und von 14:00 bis 15:30 Uhr

Dezember: 5.12.2014 Arbeitszeit bei der Gemeinde von 7:30 bis 9:00 - Arbeitszeit beim BKH von 9:00 bis 13:30 Uhr

6. Die aufgezeigten Widersprüchlichkeiten in der Arbeitszeiterfassung beim BKH und bei der Gemeinde lassen Zweifel an der Richtigkeit der Aufzeichnungen entstehen und waren entsprechend zu würdigen. Wie der Bf. in der Anfragebeantwortung vom 17.8.2016 einräumte, betrage die Fahrtzeit von C nach D je nach Verkehrslage 30 bis 40 Minuten. Anzumerken ist, dass in der vom Bf. bekanntgegebenen Fahrtzeit von 30 bis 40 Minuten, die Wegzeit vom Büro zum Kraftfahrzeug und vom Kraftfahrzeug zum Büro allerdings noch nicht berücksichtigt ist. Nach dem Routenplaner des ÖAMTC werden für die Strecke von der Wohnung oder dem BKH aus bis zur Gemeinde 47 bis 48 Minuten Fahrtzeit veranschlagt.

6.1. Das Bundesfinanzgericht geht davon aus, dass der Bf. am 13.1.2014 in der Zeit von 17:00 bis 17:30 nicht bei der Gemeinde tätig gewesen ist, weil der Bf. nach der Arbeitszeiterfassung beim BKH dort bis 17:00 Uhr anwesend war und die reine Fahrtzeit von Ort zu Ort mindestens dreißig Minuten erfordern würde. Unabhängig davon ist es auch unglaublich, dass jemand eine Fahrtstrecke von über 40 km (hin und retour über 80 km) auf sich nimmt um dort lediglich eine halbe Stunde zu arbeiten. Allfällige Terminarbeit (zB Umsatzsteuervoranmeldung) hätte am 14.1.2014 erfolgen können. Der Bf. ist im Kalendermonat Jänner sohin an nicht mehr als zehn Tagen zur Arbeitsstätte bei der Gemeinde gefahren.

6.2. Die Eintragungen am 9.7. und am 30.7.2014, wonach der Bf. jeweils von 12:30 Uhr bis 13:00 Uhr bei der Gemeinde gearbeitet hätte sind absolut unglaublich. Nach der Arbeitszeiterfassung beim BKH endete die dortige Dienstzeit um 12:00 Uhr und begann am Nachmittag wieder um 13:00 Uhr. Der zeitliche Spielraum hätte nicht gereicht von einem Büro zum anderen Büro zu gelangen, geschweige denn zusätzlich eine Arbeitsleistung zu erbringen. Das Bundesfinanzgericht geht daher davon aus, dass der Bf. an diesen Tagen nicht zur Arbeitsstätte bei der Gemeinde gefahren ist. Der Bf. ist im Kalendermonat Juli sohin an nicht mehr als zehn Tagen zur Arbeitsstätte bei der Gemeinde gependelt.

6.3. Ein ähnliches Bild zeigen die Eintragungen für den 17.9., den 19.9. und den 26.9.2014. Dass der Bf. am 17.9.2014 von 6:30 bis 7:30 Uhr bei der Gemeinde tätig gewesen sei, ist im Hinblick auf die lange Fahrtstrecke und der damit in Zusammenhang stehenden Fahrtzeit sowie im Hinblick darauf, dass der Dienst beim BKH um 7:45 Uhr begonnen wurde, unglaublich. Befremdend sind die Eintragungen am 19.9.2014,

wonach der Bf. zweimal am selben Tag zur Gemeinde (4 x über 40 km) gefahren sei. So erfolgte eine Dienstverrichtung bei der Gemeinde von 5:30 Uhr bis 8:00 Uhr und der Dienstbeginn am BKH um 8:30 Uhr. Eine Anwesenheit bei der Gemeinde war von 13:00 Uhr bis 14:00 Uhr eingetragen, obwohl der Dienst beim BKH lediglich von 13:00 Uhr bis 14:00 Uhr unterbrochen war. Laut der Arbeitszeiterfassung hat der Bf. am 26.9.2014 von 14:00 Uhr bis 15:30 Uhr beim BKH gearbeitet, womit eine Anwesenheit bei der Gemeinde in derselben Zeit von 14:00 Uhr bis 16:00 Uhr auszuschließen ist. Der Bf. ist im Kalendermonat September sohin an nicht mehr als 10 Tagen zur Arbeitsstätte bei der Gemeinde gefahren.

6.4. Obwohl der Bf. die Arbeitsstundenaufzeichnungen selbst vorgelegt hat, hat er sich zu den aufgezeigten Differenzen, die ihm bekannt sein mussten, nicht geäußert. Die vom Bürgermeister der Gemeinde unterfertigte Bestätigung vom 8.2.2016 über die Anwesenheitstage des Bf. bei der Gemeinde im Jahr 2014 vermag die aufgezeigten Unrichtigkeiten der detaillierten Arbeitszeitaufzeichnungen nicht zu beseitigen.

7. Die Fahrtstrecke zur ersten Arbeitsstätte am BKH (Vollbeschäftigung) liegt auf der Fahrtstrecke zur zweiten Arbeitsstätte bei der Gemeinde (Teilzeitbeschäftigung). Laut der ÖAMTC Routenempfehlung führt die Fahrtstrecke von der Wohnung nach Erreichen des Stadtteiles E, in dem das BKH in der Str2 xx liegt, weiter zur F Str3 (XX), die direkt nach D führt. Die Strecke von C nach D beträgt ca. 44 Km, unabhängig davon ob der Bf. vom BKH aus oder zum Beispiel an Wochenenden von seiner Wohnung aus zur Gemeinde fährt.

8. Die Aussage des Bf., dass er nach der Arbeitszeit am BKH in der Regel zuerst nach Hause und in der Folge nach D gefahren sei, steht in Widerspruch zu den eingetragenen Arbeitszeiten der Arbeitszeiterfassungsunterlagen. Danach verblieb mit dem Ende der Dienstzeit am BKH und dem Arbeitsbeginn bei der Gemeinde kein Spielraum um nach Hause zu fahren und dort zu essen. Auszugsweise werden die eingetragenen Zeiten betreffend Dienstende BKH und Dienstbeginn Gemeinde wie folgt widergegeben:

Datum	Ende Dienst BKH	Beginn Dienst Gemeinde
09.1.2014	16:15	17:00
21.1.2014	16:00	17:00
28.1.2014	16:00	16:30
05.2.2014	16:30	17:30
10.2.2014	16:00	16:30
12.2.2014	17:00	18:00
20.2.2014	15:00	16:00
24.2.2014	18:00	18:00
26.2.2014	08:30	09:00

27.2.2014	08:30	09:00
05.3.2013	17:00	18:00
10.3.2014	17:30	18:00
12.3.2014	15:00	16:00
17.3.2014	17:00	18:00
19.3.2014	17:00	17:45
20.3.2014	12:00	13:00

Die Stundenaufzeichnungen der Monate April bis Dezember 2014 weisen ein ähnliches Bild wie dargestellt auf. Es kann daher davon ausgegangen werden, dass der Bf. die Fahrten zur Arbeitsstätte bei der Gemeinde überwiegend von Arbeitsstätte beim BKH aus angetreten hat, um in der jeweils eingetragenen Dienstzeit von Büro zu Büro gelangen zu können.

IV. Rechtslage

1. Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 (BGBl. I Nr. 53/2013) sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 lautet auszugsweise:

a) Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen gilt:

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 EStG 1988 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 EStG 1988) zur Arbeitsstätte zu.

Einem Steuerpflichtigen steht im Kalenderjahr höchstens ein Pendlerpauschale in vollem Ausmaß zu.

2. Gemäß § 33 Abs. 5 Z 4 EStG 1988 steht bei Einkünften aus einem bestehenden Dienstverhältnis unter anderem ein Absetzbetrag in Form des 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.

Trotz Verwendung des Begriffes Fahrtstrecke ist der Anspruch auf den Pendlereuro akzessorisch zu jenem auf das Pendlerpauschale zu sehen. Der Gesetzgeber wollte diese beiden Instrumente der Pendelförderung einem einheitlichen Berechnungsregime unterwerfen (vgl. *Sutter/Pfalz in Hofstätter/Reichel*, EStG Kommentar, § 16 Abs. 1 Z 6 Tz 70).

3. Mit Verordnung des Bundesministers für Finanzen BGBl. II 154/2014 wurde die Verordnung über die Kriterien zur Ermittlung des Pendlerpauschales und des Pendlereuros, zur Einrichtung eines Pendlerrechners und zum Vorliegen eines Familienwohnsitzes (Pendlerverordnung) geändert. Gemäß § 1 Abs. 4 der geänderten Pendlerverordnung ist bei flexiblen Arbeitszeitmodellen (beispielsweise gleitender Arbeitszeit) der Ermittlung der Entfernung ein Arbeitsbeginn und ein Arbeitsende zu Grunde zu legen, das den überwiegenden tatsächlichen Verhältnissen im Kalenderjahr entspricht.

4. Gemäß § 77 Abs. 1 EStG 1988 ist der Lohnzahlungszeitraum - wenn der Arbeitnehmer bei einem Arbeitgeber im Kalendermonat durchgehend beschäftigt ist - der Kalendermonat.

5. Ein zusätzliches (zweites) Pendlerpauschale steht für ein weiteres Dienstverhältnis zur dann zu, wenn dadurch im Lohnzahlungszeitraum überwiegend das Zurücklegen zusätzlicher Wegstrecken (zwischen Wohnung und Arbeitsstätte) verursacht wird. In diesem Fall ist für die Zuerkennung des Pendlerpauschales bei jedem Dienstverhältnis die jeweilige Wegstrecke Wohnung - Arbeitsstätte maßgeblich (vgl. VwGH 22.11.2006, 2004/15/0130).

6. Liegt die eine Arbeitsstätte auf der Strecke von der Wohnung zur anderen Arbeitsstätte, für die das Pendlerpauschale in Anspruch genommen wird, entstehen für Fahrten zwischen den beiden Arbeitsstätten keine zusätzlichen Aufwendungen (vgl. Doralt, EStG¹³, § 16 Tz 121).

V. Erwägungen

1. Steht sachverhaltsmäßig fest (Punkt II. 6.), dass der Bf. im Jänner, im Juli und im September 2014 jeweils an nicht mehr als zehn Tagen zur Arbeitsstätte bei der Gemeinde gefahren ist, ist für diese Monate ein Pendlerpauschale im Ausmaß von 2/3 des Monatsbetrages zu gewähren. Das Pendlerpauschale ist im Beschwerdejahr in Höhe von € 2.354,01 ($2.568 : 12 = 214 \times 9 = 1.926$; $2/3$ von 214 = $142,67 \times 3 = 428,01$) zu gewähren. Der Pendlereuro steht im Betrag von € 80,64 zu ($88 : 12 = 7,33 \times 9 = 65,97$; $2/3$ von 7,33 = $4,89 \times 3 = 14,67$).

2. Zu prüfen bleibt, ob dem Bf. durch die Zurücklegung der Fahrtstrecke von seiner Wohnung zu den beiden Arbeitsstätten Aufwendungen entstanden sind, die nicht schon durch das "große" Pendlerpauschale für die Fahrtstrecke von der Wohnung zur Arbeitsstätte bei der Gemeinde abgegolten sind.

Grundsätzlich würde dem Bf. für die Fahrten zwischen Wohnung und der Dienststelle beim BKH das volle Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. d EStG für die Wegstrecke von mindestens 2 bis 20 Kilometer in Höhe von € 372 zustehen. Im gegenständlichen Fall liegt die Wegstrecke zur Dienststelle beim BKH auf der Wegstrecke zur Arbeitsstätte bei der Gemeinde.

Wie aufgrund der vorgelegten Dienstzeitaufzeichnungen festgestellt wurde (siehe Punkt III. 6. und Punkt V. 1.) steht dem Bf. das "große" Pendlerpauschale in den Monaten Jänner, Juli und September 2014 lediglich im Ausmaß von zwei Dritteln zu. Durch die Gewährung des vollen "großen" Pendlerpauschales für die restlichen neun Monate sind auch die Fahrtaufwendungen für die Zurücklegung der Fahrtstrecke vom Wohnsitz zur Arbeitsstätte beim BKH für diese Monate abgegolten.

Nicht vollständig gedeckt sind hingegen Fahrtaufwendungen für die in den Monaten Jänner, Juli und September 2014 zurückgelegte Fahrtstrecke zwischen der Wohnung und der Arbeitsstätte beim BKH.

Im Hinblick darauf, dass dem Bf. aus der Teilzeitbeschäftigung für die Monate Jänner, Juli und September 2014 ein Pendlerpauschale im Ausmaß von nur 2/3 zusteht, der Bf. aufgrund der Vollbeschäftigung aber täglich von der Wohnung zur Dienststelle beim BKH pendeln musste, ist ihm für die Monate Jänner, Juli und September zur vollständigen Abdeckung der Fahrtaufwendungen ein Drittel des vollen Pendlerpauschales (€ 372) in Höhe von insgesamt € 31 zu gewähren ($€ 372 : 12 = 31 \times 3 = 93$ davon $1/3 = 31$).

Dieser Berechnung folgend ist ein aliquoter Pendlereuro in Höhe von € 0,50 ebenfalls zuzuerkennen ($6 : 12 = 0,50$ dv. $1/3 \times 3$).

3. Die Fahrtkosten zu den beiden Arbeitsstätten sind somit durch den Verkehrsabsetzbetrag, den jeweiligen Pendlerpauschalen gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. d EStG 1988 und dem Pendlereuro gem. § 33 Abs. 5 Z 4 EStG 1988 gedeckt.

Die im Gesetz festgelegte Abgeltungswirkung erfasst ausnahmslos alle mit Fahrten zwischen der Wohnung und Arbeitsstätte verbundenen Ausgaben, auch die Kosten von gegebenenfalls mehrmals täglich zurückgelegten Fahrten (vgl. Doralt, EStG¹³, § 16 Tz 124).

4. Die Beschwerde war daher gemäß § 279 Abs. 1 BAO als unbegründet abzuweisen und der angefochtene Bescheid entsprechend abzuändern.

VI. Unzulässigkeit einer ordentlichen 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 es sich im Wesentlichen um die Klärung von Tatfragen handelt (Punkt III.) und die Rechtsfrage durch die zitierte Rechtsprechung des VwGH (Punkt IV.5) als geklärt anzusehen ist, war spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 29. August 2016