

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf., Adr., über die Beschwerde vom 1. September 2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Graz-Stadt vom 28. August 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

Mit Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2014 beantragte der Beschwerdeführer (Bf.), ein Fahrdienstleiter der ÖBB, ua. das Pendlerpauschale in Höhe von 3.672 Euro und einen Pendlereuro in Höhe von 148 Euro.

Am 13. August 2015 gab der Bf. weiter an, dass seine Arbeitsstelle im gesamten Jahr 2014 der Bahnhof X gewesen sei und seine dortigen Dienstzeiten abwechselnd von Montag bis Sonntag von 6 bis 18 Uhr und von 18 bis 6 Uhr, 14-mal pro Monat gelautet hätten.

Mit Bescheid vom 28. August 2015 wurden beide Beträge mit der Begründung nicht berücksichtigt, dass kein Pendlerpauschale zusteht, wenn Arbeitnehmer überwiegend im Werkverkehr befördert werden.

Gegen diese Entscheidung wurde Beschwerde eingelegt und ausgeführt, dass lt. einem Auszug aus dem Pendlerrechner vom 19. März 2015 die Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln bei Dienstzeiten von 6:00 bis 18:00 Uhr nicht möglich oder nicht zumutbar gewesen sei. Bei Dienstzeiten von 18:00 bis 6:00 sei die Benützung als zumutbar eingestuft worden. Beigelegt wurden zwei nicht unterschriebene L34-Formulare, nämlich Erklärungen/Nachweise zur Berücksichtigung des Pendlerpauschales und des Pendlereuros (Abfragen des Pendlerrechners) ab 1.1.2014:

1. Abfrage

Tag der Abfrage:	Do, 19.3.2015	Arbeitsbeginn:	6 Uhr
------------------	---------------	----------------	-------

Abgefragter Tag:	Fr, 20.3.2015	Arbeitsende:	18 Uhr
------------------	---------------	--------------	--------

Festgestellt wurde, dass auf der überwiegenden Strecke die Benutzung von öffentlichen Verkehrsmitteln nicht möglich oder nicht zumutbar ist, und wurde ein Pendlerpauschale von 3672 Euro jährlich/306 Euro monatlich und ein Pendlereuro von 148 Euro jährlich/12,33 Euro monatlich ausgewiesen.

2. Abfrage

Tag der Abfrage:	Do, 9.4.2015	Arbeitsbeginn:	18 Uhr
Abgefragter Tag:	Mo, 13.4.2015	Arbeitsende:	6 Uhr

Festgestellt wurde, dass die Benutzung von öffentlichen Verkehrsmitteln auf der überwiegenden Strecke möglich und zumutbar ist, und wurde ein Pendlerpauschale von 2016 Euro jährlich/168 Euro monatlich und ein Pendlereuro von 154 Euro jährlich/12,83 Euro monatlich ausgewiesen.

Das Finanzamt gab am 26. April 2016 die bekannt gegebenen Daten beim Pendlerrechner ein und erhielt für beide Fälle (Arbeitsbeginn 6 Uhr und Arbeitsbeginn 18 Uhr) für den abgefragten Tag (Mi. 27. April 2016) das Ergebnis, dass die Benutzung von öffentlichen Verkehrsmitteln auf der überwiegenden Strecke möglich und zumutbar ist und das Pendlerpauschale 2016 Euro jährlich/168 Euro monatlich beträgt.

Mit Beschwerde vorentscheidung vom 28. April 2016 wurde die Beschwerde vom Finanzamt mit der Begründung abgewiesen, dass kein Anspruch auf ein Pendlerpauschale gem. § 16 EStG besteht, wenn keine Kosten im Rahmen der Beförderung im Werkverkehr anfallen.

Gegen diese Entscheidung wurde der Vorlageantrag gestellt und wieder auf das 1. Formular des Pendlerrechners verwiesen, wonach bei einem Arbeitsbeginn um 6 Uhr die Benutzung von öffentlichen Verkehrsmitteln auf der überwiegenden Strecke nicht möglich gewesen sei.

Der Akt wurde dem BFG daraufhin zur Entscheidung vorgelegt und die Abweisung der Beschwerde beantragt.

Nach Darstellung der Sach- und Rechtslage richtete das Bundesfinanzgericht in einem Ergänzungsvorhalt folgende Fragen an den Bf.: "1.) Sie wohnen in der Nähe des Bahnhofes Y und sind als Fahrdienstleiter am Bahnhof X eingesetzt. Mit welchen Verkehrsmitteln haben Sie Ihren Arbeitsplatz im Jahr 2014 tatsächlich erreicht?

2.) Haben Sie - zB je nach Arbeitsbeginn - an den einzelnen Kalendertagen unterschiedliche Verkehrsmittel verwendet (zB Zug bei Arbeitsantritt am Abend, eigener PKW morgens)?

3.) Welche Aufwendungen hatten Sie für die Fahrten zwischen der Wohnung in Y und dem Arbeitsplatz am Bahnhof in X zu tragen? (Nachweis der Kosten; bei Verwendung eines PKW: zB Fahrtenbuch, Kilometerstände lt. Serviceheft oder § 57a Überprüfungen)

4.) Wie war Ihr Dienstplan im Jahr 2014 konkret? An welchen Tagen begann der Dienst um 6 Uhr und an welchen Tagen um 18 Uhr? Bitte legen Sie Nachweise über Ihre Arbeitszeiten vor."

Mit Schreiben vom 26. Juni 2019 antwortete der Bf. folgendermaßen:

"Zu 1) Den Bahnhof X habe ich sowohl mit dem PKW als auch per Bahn erreicht.

Zu 2) Es ist durchaus vorgekommen, dass ich an einzelnen Tagen für die Hin- und Rückfahrt unterschiedliche Verkehrsmittel verwendet habe. Im Normalfall habe ich für Hin- und Rückfahrt gleiche Verkehrsmittel benutzt.

Zu 3) Für die Fahrten per PKW kann ich leider keine weiteren Unterlagen vorlegen, da ich kein Fahrtenbuch geführt habe und auch nicht mehr das damalige KFZ fahre.

Zu 4) Angefügt habe ich die Dienstpläne für das Jahr 2014."

Die Ermittlungsergebnisse wurden dem Finanzamt zur Kenntnis gebracht. Das Finanzamt übermittelte daraufhin folgende Stellungnahme:

"Die Fahrtstrecke vom (damaligen) Wohnsitz des Beschwerdeführers in Y zu seinem Arbeitsort in X beträgt über 60 Kilometer (Anmerkung: laut Pendlerrechner bei Arbeitsbeginn 06:00 74 Kilometer; bei Arbeitsbeginn 18:00 77 Kilometer). An Tagen mit Arbeitsbeginn 18:00 ist laut Pendlerrechnerabfrage aus dem Jahr 2015 die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar und stünde grundsätzlich das Pendlerpauschale iHv EUR 168,- monatlich zu. An Tagen mit Arbeitsbeginn 06:00 ist laut Pendlerrechnerabfrage aus dem Jahr 2015 die Benützung eines Massenbeförderungsmittels unzumutbar und stünde grundsätzlich ein Pendlerpauschale iHv EUR 306,- monatlich zu.

Wird ein Arbeitnehmer, bei dem die Voraussetzungen für die Berücksichtigung eines Pendlerpauschales vorliegen, überwiegend im Werkverkehr gemäß § 26 Z 5 EStG befördert, steht ihm gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. i EStG ein Pendlerpauschale nur für jene Wegstrecke zu, die nicht im Werkverkehr zurückgelegt wird. Erwachsen dem Arbeitnehmer im Rahmen der Beförderung im Werkverkehr keine Kosten, besteht kein Anspruch auf ein Pendlerpauschale.

Aus den vorgelegten Unterlagen und der Stellungnahme des Beschwerdeführers geht nicht hervor, ob ihm auch für Fahrten an Tagen mit Arbeitsbeginn 18:00 Aufwendungen erwachsen sind. Da er nicht behauptet hat, für diese Fahrten (teilweise) sein Kfz verwendet zu haben, ist davon auszugehen, dass er an diesen Tagen den Werkverkehr benutzt hat und ihm sohin tatsächlich keine Aufwendungen entstanden sind.

Es stellt sich nunmehr die Frage, ob dem Beschwerdeführer für die Fahrten an Tagen mit Arbeitsbeginn 06:00 das Pendlerpauschale zusteht.

Eine Fahrplanfrage der Abgabenbehörde auf www.oebb.at vom 12.7.2019 ergab, dass die erste Zugverbindung Y Hauptbahnhof nach Bahnhof X um 05:35 den Zielort erreicht (Abfahrt um 04:22). Dass an Werktagen eine Zugverbindung vom Abfahrtsort Y

Hauptbahnhof mit der planmäßigen Abfahrt um 04:23 und Ankunft 05:35 am Bahnhof X) bereits im Jahr 2014 (seit Dezember 2013) bestand, konnte die Abgabenbehörde aufgrund einer Auskunft bei der ÖBB ermitteln (siehe Beweismittel). Es wäre dem Beschwerdeführer daher zumindest an Werktagen möglich gewesen, die Arbeitsstätte auch an Tagen mit Arbeitsbeginn 06:00 mit dem Werkverkehr rechtzeitig zu erreichen.

Das große Pendlerpauschale steht nur dann zu, wenn nachgewiesen wird, dass auf dieser Strecke der Werkverkehr tatsächlich nicht in Anspruch genommen wird. Aus dem bisher Vorgebrachten des Beschwerdeführers ist dies zu verneinen. Er konnte den Nachweis, dass er den Werkverkehr tatsächlich nicht in Anspruch genommen hat und mit dem Kfz zur Arbeitsstätte gefahren ist, nicht erbringen, zumal er laut eigenen Angaben kein Fahrtenbuch geführt habe und das damalige Kfz nicht mehr fahre (siehe Stellungnahme des Bf. vom 26.6.2019).

Im Rahmen der freien Beweiswürdigung ist davon auszugehen, dass der Bf. zumindest an Werktagen für die Strecke Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung den ÖBB-Werkverkehr und nicht den PKW benutzt hat. Da der Bf. bei den ÖBB beschäftigt ist, ist auch die Annahme gerechtfertigt, dass ihm durch die Bahnfahrten keine Kosten entstanden sind. Es ist auch nicht Sinn und Zweck des Pauschales, tatsächlich nicht entstandene und damit bloß fiktive Aufwendungen abzugelten, was im Ergebnis auf eine ungerechtfertigte steuerliche Begünstigung hinauslaufen würde.

Laut Zeichenerklärung der ÖBB handelt es sich bei einem Werktag um einen Tag, der nicht auf einen Sonn- oder Feiertag fällt.

Obwohl vom Beschwerdeführer kein Nachweis darüber erbracht werden konnte, ist davon auszugehen, dass er - mangels Werkverkehrs - an Sonntagen und Feiertagen die Strecke Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung mit seinem Kfz zurückgelegt hat und ihm daraus Kosten erwachsen sind.

Laut Einsatzplan verrichtete der Beschwerdeführer im Streitjahr wie folgt seinen Dienst:

Abbildung 1

Monat	Dienst-beginn 6 Uhr	Dienst-beginn 18 Uhr	Tage	Weiter-bildung	Arbeitstage gesamt
Jänner	8	8	16		16
Februar	7	7	14		14
März	7	10	17		17
April	7	10	17		17
Mai	5	6	11		11
Juni	8	7	15	1	16
Juli	10	8	18		18

August	10	8	18		18
September	10	5	15		15
Oktober	9	6	15		15
November	7	5	12	1	13
Dezember	8	9	17		17

Dabei wurde laut Einsatzplan an der folgenden Anzahl an Tagen, die keinen Werktag darstellen, Dienst mit Dienstbeginn 06:00 verrichtet:

Abbildung 2

Monat	Kein Werktag bei Dienstbeginn 6 Uhr
Jänner	0
Februar	1
März	1
April	1
Mai	0
Juni	2
Juli	1
August	3
September	1
Oktober	2
November	0
Dezember	2

Der Bf. erfüllt die Voraussetzungen für das Pendlerpauschale nicht, da er in keinem einzigen Monat die Strecke Wohnung-Arbeitsstätte an mindestens vier Tagen mit dem Kfz zurückgelegt hat.

Sollte das Gericht den Ausführungen des Beschwerdeführers, er habe für die Fahrten mit Arbeitsbeginn 06:00 Uhr das eigene Kfz benutzt und sohin Aufwendungen zu tragen gehabt, Glauben schenken sein, beantragt die Abgabenbehörde, das Bundesfinanzgericht möge - da der Beschwerdeführer laut Dienstplan (siehe Abbildung 1) in keinem Monat die Strecke Wohnung-Arbeitsstätte an mindestens elf Tagen im Kalendermonat zurückgelegt hat - die Berücksichtigung des Pendlerpauschales vermindert zusprechen und das Mehrbegehren abweisen.

Im März, April, Mai und Dezember wurde der Beschwerdeführer überwiegend im nicht steuerbaren Werkverkehr befördert und sind ihm hierfür keine Werbungskosten zu

gewähren. Eine überwiegende Beförderung ist dann gegeben, wenn der Arbeitnehmer an mehr als der Hälfte der Arbeitstage im Lohnzahlungszeitraum befördert wird.

Sohin kann die Berücksichtigung des Pendlerpauschales dem Grunde nach bloß für die Monate zustehen, in denen der Beschwerdeführer mit dem eigenen PKW zur Arbeitsstätte gefahren ist (Jänner, Februar, Juli, August, September, Oktober und November); der Höhe nach ist das Pendlerpauschale mit einem bzw. zwei Dritteln zu begrenzen."

Als Beweismittel wurden dazu noch Auszüge aus den Fahrplänen der Periode Dezember 2013 bis Dezember 2014 mit der Verbindung Y-Hauptbahnhof - X sowie eine Zeichenerklärung vorgelegt, weiters eine Excel-Datei mit der Auswertung der Dienstpläne 2014.

Im Rahmen des Parteiengehörs brachte das BFG dem Bf. diese Stellungnahme des Finanzamtes und die vorgelegten Beweismittel wie folgt zur Kenntnis:

"Dem Finanzamt wurden der Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes vom 3. Juni 2019 und Ihre Antwort vom 26. Juni 2019 (inkl. Dienstplan) zur Kenntnis gebracht. Das Finanzamt holte daraufhin bei den ÖBB eine Fahrplanauskunft ein und gab eine Stellungnahme ab.

Festgestellt wird, dass im Jahre 2014 auch für den Dienstbeginn um 6 Uhr werktags (Mo-Sa) eine Zugverbindung von Y-Hauptbahnhof zum Dienstort Bahnhof X bestand. Es war für Sie daher grundsätzlich möglich, den Werkverkehr auch an diesen Tagen zu nutzen. Zudem weist auch eine Abfrage beim Pendlerrechner vom 26. April 2016 mit den identen Daten [Arbeitsbeginn: 6 Uhr, Arbeitsende: 18 Uhr; Anschrift der Wohnung: Y; Anschrift der Arbeitsstelle: X] für den abgefragten Tag Mi., 27.4.2016, als Ergebnis aus, dass die Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln auf der überwiegenden Strecke möglich und zumutbar ist. Die genannte Abfrage wird in der Beilage mitgeschickt.

Wird der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend im Werkverkehr befördert, steht ihm kein Pendlerpauschale zu, sehr wohl aber der Verkehrsabsatzbetrag.

Für die Anerkennung eines Pendlerpauschales bei Werkverkehr ist auf die tatsächlichen Verhältnisse abzustellen. Eine pauschale Berücksichtigung von Werbungskosten ist nämlich dann nicht gerechtfertigt, wenn auszuschließen ist, dass dem Arbeitnehmer Fahrtkosten erwachsen sind. Eine steuerliche Berücksichtigung von Fahrtkosten steht nur zu, wenn nachgewiesen bzw. glaubhaft gemacht wird, dass auf dieser Strecke der kostenlose Werkverkehr tatsächlich nicht in Anspruch genommen wurde.

Die Stellungnahme des Finanzamtes vom 18. Juli 2019 und die von der Behörde vorgelegten Beweismittel (Fahrplanabfragen für das Jahr 2014 und die Auswertung des Dienstplanes) werden Ihnen somit in der Beilage zur Kenntnis gebracht.

Zugleich wird Ihnen im Rahmen des Parteiengehörs die Möglichkeit geboten, eine allfällige Äußerung abzugeben. Dafür wird eine Frist von 4 Wochen ab Zustellung dieses Schreibens vorgemerkt."

Eine Gegenäußerung unterblieb.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

I. Sachverhalt:

Der Bf. ist Fahrdienstleiter der ÖBB und arbeitete im strittigen Jahr im Schichtdienst am Bahnhof X entweder in der Zeit von 6 Uhr bis 18 Uhr (Tagdienst) oder von 18 Uhr bis 6 Uhr (Nachtdienst). Laut Einsatzplan verrichtete der Bf. in den Monaten Jänner bis Dezember 2014 - wie oben in Abbildung 1 aufgeführt - seinen Dienst. Dabei wurden laut Einsatzplan an der in der Abbildung 2 genannten Anzahl an Tagen, die keinen Werktag darstellen, Dienst mit Dienstbeginn 6 Uhr versehen. Der Bf. legte zwei Ausdrücke des Pendlerrechners aus dem Jahr 2015 vor, wonach 1.) an Tagen mit Arbeitsbeginn um 6 Uhr die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels auf der überwiegenden Strecke nicht möglich oder nicht zumutbar ist und das (Anm: großes) Pendlerpauschale 306 Euro mtl. (großes Pendlerpauschale) beträgt und 2.) bei Arbeitsbeginn um 18 Uhr die Benützung möglich und zumutbar ist und das (Anm: kleines) Pendlerpauschale 168 Euro mtl. beträgt. Für das strittige Jahr 2014 liegt keine Abfrage des Pendlerrechners vor.

Lt. den Angaben auf dem Lohnzettel 2014 bestand für 12 Monate Werkverkehr nach § 26 Z 5 EStG 1988.

Eine Eingabe des Finanzamtes vom 26. April 2016 mit den identen Daten beim Pendlerrechner ergab für die abgefragten Tage, Mi, 27.4.2016, und Do, 28.4.2016, für beide Beginnzeiten der Wechselschicht, dass die Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln möglich und zumutbar war.

Eine Fahrplanabfrage des Finanzamtes vom 12. Juli 2019 ergab, dass die erste Zugverbindung von Y-Hauptbahnhof nach Bahnhof X bei einer Abfahrt um 4:22 Uhr um 5:35 Uhr den Zielort erreicht. Nach einer Anfrage der Abgabenbehörde vom 17. Juli 2019 bei den ÖBB ergab die Übermittlung des Fahrplanbildes, dass im Jahr 2014 an Werktagen eine Zugverbindung von 4:23 Uhr Abfahrt Y-Hauptbahnhof und 5:35 Uhr Ankunft Bahnhof X bestand und zurück von 18:28 Uhr bis 19:33 Uhr.

Die Wohnung des Bf. lag ca. 700 m vom Hauptbahnhof Y entfernt und war beim Tagdienst mittels Gehweg (ca. 10 Min) und beim Nachtdienst auch mittels Stadtbus erreichbar. Die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte betrug mehr als 60 km.

II. Rechtslage:

Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sind durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 Z 1 EStG 1988) abgegolten. Nach Maßgabe des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 steht zusätzlich ein Pendlerpauschale sowie nach Maßgabe des § 33 Abs. 5 Z 4 EStG ein Pendlereuro zu. Mit dem Verkehrsabsetzbetrag, dem Pendlerpauschale und dem Pendlereuro sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten.

Ist dem Arbeitnehmer die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Entfernung nicht zumutbar, beträgt das Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. d EStG 1988 bei mehr als 60 km

3.672 Euro jährlich. Ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittel zumutbar, beträgt das Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 bei mehr als 60 km 2.016 Euro jährlich. Voraussetzung für die Berücksichtigung eines Pendlerpauschales nach lit. c oder d ist, dass der Arbeitnehmer an mindestens elf Tagen im Kalendermonat von der Wohnung zur Arbeitsstätte fährt. Fährt er an mindestens 4 Tagen, aber an nicht mehr als 7 Tagen von der Wohnung zur Arbeitsstätte, steht das jeweilige Pendlerpauschale zu einem Drittel zu; bei mindestens 8 bis 10 Tagen zu zwei Dritteln (§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. e EStG 1988).

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 (§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. i 1988).

§ 26 EStG 1988 zählt taxativ eine Reihe von Leistungen des Arbeitgebers auf, die beim Arbeitnehmer zu keinen Einkünften aus unselbständiger Arbeit führen (wie zB 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 (§ 26 Z 5 EStG 1988). Nach § 1 Abs. 1 Z 13 der Lohnkontenverordnung 2006, BGBl. II Nr. 256/2005, sind die Kalendermonate, in denen der Arbeitnehmer im Werkverkehr befördert wird, fortlaufend in das Lohnkonto einzutragen und werden diese Angaben im Wege des Lohnzettels dem Finanzamt bekanntgegeben.

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde und das Verwaltungsgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Nach diesem Grundsatz der freien Beweiswürdigung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (Ritz, BAO⁶, § 167, Rz 8 mit zitierter VwGH-Judikatur).

Für die Ermittlung der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bzw. zwischen Arbeitsstätte und Wohnung und für die Beurteilung, ob die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar oder unzumutbar ist, ist für Verhältnisse innerhalb Österreichs der vom Bundesministerium für Finanzen im Internet zur Verfügung gestellte Pendlerrechner zu verwenden (§ 3 Abs. 1 der Pendlerverordnung, BGBl. II Nr. 276/2013).

§ 3 leg. cit. lautet weiter:

"(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."

III. Erwägungen:

Wesentlich ist, ob (und in weiterer Folge wie oft) der Bf. die Strecken zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit seinem eigenen PKW zurücklegte; dh ob er den Werkverkehr tatsächlich nicht nutzte und ihm dadurch Aufwendungen entstanden sind. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist auf die tatsächlichen Verhältnisse abzustellen (vgl. VwGH 27.7.2016, 2013/13/0088) und es ist nicht maßgeblich, ob der Arbeitnehmer im Werkverkehr befördert werden könnte und ihm dies auch zumutbar wäre.

Es liegt grundsätzlich am Bf., seinen Anspruch auf Berücksichtigung von Werbungskosten geltend zu machen und durch geeignete Nachweise zu belegen bzw. zumindest glaubhaft zu machen.

Der Bf. stützt seinen Anspruch auf die Zuerkennung des Pendlerpauschales darauf, dass der Pendlerrechner für einen im Jahr 2015 abgefragten Tag unter Berücksichtigung der Arbeitszeiten des Tagdienstes (6 Uhr bis 18 Uhr) die Unmöglichkeit oder Unzumutbarkeit der Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln feststellt. Eine das Jahr 2014 betreffende

Abfrage beim Pendlerrechner liegt nach der Aktenlage nicht vor und konnte damit nicht nachgewiesen werden, dass diese Unmöglichkeit oder Unzumutbarkeit beim Tagdienst ein öffentliches Verkehrsmittel zu benutzen, bereits im Jahr 2014 bestand.

Dem Ergebnis des Pendlerrechners liegen die Verhältnisse zu Grunde, die jeweils für den abgefragten Tag bestehen (§ 3 Abs. 1 der VO). Der Ausdruck des Pendlerrechners ist ein Beweismittel und unterliegt der freien Beweiswürdigung. Wenn im Jahr 2015 als Ergebnis des Pendlerrechners hervorkommt, dass beim Tagdienst eine Unmöglichkeit oder Unzumutbarkeit der Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln festgestellt wird, bedeutet dies nicht, dass dieser Umstand auch im Vorjahr vorgelegen ist.

Eine solche Feststellung kann schon deshalb nicht getroffen werden, weil nach einer Anfrage des Finanzamtes bei den ÖBB lt. dem Fahrplanbild für das Jahr 2014 auch für den Dienstantritt um 6 Uhr zumindest werktags (Mo-Sa) eine Verkehrsverbindung für die Hin- und Rückfahrt bestand (Hinweg: Abfahrt Y-Hauptbahnhof: 4.23, Ankunft am Bahnhof der Arbeitsstätte 5:35; Rückweg: Abfahrt: 18:28 Uhr Bahnhof X, Ankunft Y-Hauptbahnhof: 19:33 Uhr). Damit bestand an Werktagen - entgegen dem Vorbringen des Bf. im Vorlageantrag - grundsätzlich die Möglichkeit, die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte im Werkverkehr zurückzulegen. Es ergibt sich daher nicht zwingend, dass der Bf. bei einem Dienstbeginn um 6 Uhr morgens stets mit dem eigenen PKW die Strecke bewältigte. Lediglich an Sonn- und Feiertagen bestand keine öffentliche Verbindung im Werksverkehr und ist in diesem Fall die Verwendung des eigenen PKW glaubhaft. Weil allerdings lt. dem vorgelegten Dienstplan solche Dienste nicht an mindestens vier Tagen im Monat angefallen sind (vgl. Abbildung 2), sind die Voraussetzungen für ein (anteiliges) Pendlerpauschale nicht erfüllt.

Der Bf. hat keine weiteren Beweise, dass er den auf dieser Strecke bestehenden Werkverkehr tatsächlich nicht in Anspruch genommen hat, erbracht. Er hat kein Fahrtenbuch geführt oder hat andere Aufzeichnungen vorgelegt, die dafür sprechen, dass er derartige Fahrten in relevanter Anzahl mit seinem PKW durchgeführt hat. Konkrete Angaben, wann und wie oft er seinen PKW für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte tatsächlich verwendet hat, fehlen.

Es ist vordringlich am Bf. gelegen gewesen, die steuerliche Begünstigung durch eine erhöhte Mitwirkung, durch konkrete Darlegung der Verhältnisse und Vorlage geeigneter Nachweise zu erlangen. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes ist es dem Bf. nicht gelungen, zu beweisen bzw. glaubhaft zu machen, dass er in einem für die Anerkennung des - wenn auch nur anteiligen - Pendlerpauschales notwendigen Ausmaß auf die Benützung des bestehenden Werkverkehrs verzichtet hat und ihm tatsächlich Kosten durch die Verwendung eines eigenen PKWs entstanden sind.

Damit wurden die Voraussetzungen für die Anerkennung eines Pendlerpauschales nicht erfüllt, weshalb auch der Pendlereuro nicht zu berücksichtigen war (§ 33 Abs. 5 Z 4 EStG 1988).

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 gegenständlichen Fall ist keine Rechtsfrage strittig, sondern waren Sachverhaltsfeststellungen in freier Beweiswürdigung zu treffen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 1. Oktober 2019