

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Gerhild Fellner
in der Beschwerdesache des Adr,
betreffend den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 5.8.2015
hinsichtlich Einkommensteuer 2014 (Arbeitnehmerveranlagung)
zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird im Umfang der Beschwerdevorentscheidung teilweise Folge
gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind der
Beschwerdevorentscheidung vom 10.12.2015 zu entnehmen. Darüber hinausgehend wird
die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verwaltungsgeschehen:

Der Beschwerdeführer ersuchte in seiner **Beschwerde**, nachgereichte Unterlagen zu
berücksichtigen.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** wurde seinem Begehren teilweise Folge
gegeben. Betreffend das Pendlerpauschale wurde ausgeführt, er habe die
Arbeitszeiterfassungsprotokolle aller Arbeitgeber nicht eingereicht, daher könne das
Pendlerpauschale samt Pendlereuro nicht berücksichtigt werden.

In der Folge brachte der Beschwerdeführer einen **Antrag auf Vorlage** seiner Beschwerde
an das Bundesfinanzgericht ein. Er führte aus, aus ihm nicht nachvollziehbaren Gründen
sei das ursprünglich gewährte Pendlerpauschale i.H.v. € 1.476,00 wieder aufgehoben
worden.

In seinem Fall sei schon seit vielen Jahren aufgrund seines Wohnsitzes und mehrerer ausgeübter Tätigkeiten an unterschiedlichen Einsatzorten mit unregelmäßigen Arbeitszeiten die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel nicht möglich gewesen. Bis einschließlich zum Jahr 2013 sei stets eine steuermindernde Berücksichtigung erfolgt. Die von ihm eingereichten Beweismittel seien von Seiten des Finanzamtes niemals beanstandet worden, weder sein Wohnsitz noch seine Dienstgeber und die damit verbundenen Tätigkeiten hätten sich inzwischen geändert.

Aus seiner Sicht habe er zu einer positiven Entscheidungsfindung bereits in den Vorjahren, wie auch im Streitjahr, ausreichend beigetragen. Er ersuche das Gericht um Stattgabe und Zuerkennung des Pendlerpauschales bei Benützung des eigenen Kfz ab einer einfachen Wegstrecke von mehr als 20 km i.H.v. € 1.476,00.

Von Seiten des Finanzamtes wurde im **Vorlagebericht** im Wesentlichen wie folgt Stellung genommen:

Der dargelegte Verweis auf die Vorjahre könne zu keinem Recht auf gleiche Behandlung führen, umso weniger, als die Veranlagungen für die Jahre 2010-2013 elektronisch, d. h. ungeprüft, erfolgt seien.

Es seien weder Regelarbeitszeiten angegeben noch Dienstpläne eingereicht worden, sondern lediglich eine Bestätigung der Personalabteilung der Stadt A, aus welcher hervorgeht, dass der Beschwerdeführer als ff einen unregelmäßigen Dienstplan habe und auch Nacht- sowie Samstags-, Sonn- und Feiertagsdienste zu verrichten habe.

Diese Aussagen seien nicht ausreichend, die Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel für die Strecke C-A zu belegen bzw. die behauptete Unzumutbarkeit zu überprüfen. Zudem sei kein Pendlerrechnerausdruck vorgelegt worden. Auch betreffend seine Tätigkeit bei der D E GmbH, habe der Beschwerdeführer die Arbeitszeiten nicht offengelegt.

Seitens des Finanzamtes seien vom Amt der Stadt A Dienstpläne angefordert und auch vorgelegt worden. Aus diesen geht hervor, dass der Beschwerdeführer im Schnitt 15-16 Dienste pro Monat zu verrichten habe, davon meistens Tagdienst (7:00 bis 18:00 Uhr) und etwa viermal Nachtdienst (18:00 bis 7:00 Uhr). Hiezu stellte das Finanzamt fest, dass der Arbeitsweg mit den Busverbindungen zwischen C und A inklusive kurzer Fußwege zu bewältigen sei, es sei daher die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel zumutbar und es stehe aufgrund der zudem nur 14 km betragenden Wegstrecke kein Pendlerpauschale zu.

Was seine Tätigkeit für den E betreffe, habe der Beschwerdeführer kein ordentliches Fahrtenbuch und keine Stundenaufzeichnungen vorgelegt. Nach seinem Vorbringen sei er, wie aus den nachgereichten Dienstplänen des Amtes der Stadt A zu erschließen sei, vor oder nach 11-Stunden-f-Nachtdiensten als Parkplatzeinweiser udgl. in Skigebieten tätig gewesen. Das Finanzamt erachte diese Aussagen des Beschwerdeführers als nicht glaubwürdig.

II. Ermittlungen durch die RichterIn:

Die RichterIn des Bundesfinanzgerichtes wandte sich mit nachstehendem Schreiben an den Beschwerdeführer:

"Sie beantragen für das Streitjahr das Pendlerpauschale i.H.v. € 1.476,00 wegen Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel infolge unregelmäßiger Arbeitszeiten bei Vorliegen mehrerer Dienstverhältnisse.

*Entsprechend der ab 2014 in Geltung stehenden und in ihrem § 3 den Pendlerrechner etablierenden Pendlerverordnung steht Ihnen für Ihre Haupttätigkeit als FF in A (Dienstplan im Akt aufliegend) mit damaligem Wohnsitz in Adr1, ein **Pendlerpauschale nicht zu.***

*Soweit für Ihre parallelen Dienstverhältnisse (Marktgemeinde C, D E GmbH) ein allfälliges **aliquotes Pendlerpauschale** in Betracht kommt, ist festzuhalten:*

Ihre Tätigkeit im Gemeinderat C fand laut vorliegender Bestätigung nur ein- bis zweimal monatlich statt - somit besteht kein Anspruch auf ein aliquotes Pendlerpauschale iSd § 16 Abs. 1 Z. 6 lit. e EStG 1988.

Ihre Tätigkeit für den E in Skigebieten fand im Jänner 2014 an 17 Tagen, im Februar an 6 Tagen, im März und im Dezember an je 3 Tagen statt. Für Jänner und Februar käme daher ein aliquotes Pendlerpauschale in Betracht."

Im Weiteren stellte die RichterIn die Fragen, ob der Dienstgeber E D dem Beschwerdeführer für die Fahrten zu den Einsatzorten ein Kfz zur Verfügung gestellt bzw. in dorthin befördert hätte, wie sich die Einsätze in den Skigebieten mit den Diensten bei der f vereinbaren ließen, zu welchen Zeiten und mit welchem Fahrzeug er zu seinen Einsatzorten gefahren sei, von welcher Dauer seine jeweiligen Einsätze gewesen seien und wie er seine Ruhezeiten gelagert hätte.

Der Beschwerdeführer erläuterte in seinem **Antwortschreiben** sinngemäß:

Er nehme mit Verwunderung zur Kenntnis, dass der Abgabenbehörde Dienstpläne für das Streitjahr betreffend seine Tätigkeit bei der F A vorlägen. Ihm selbst sei die Aushändigung derartiger Dienstpläne verweigert worden.

Da er keine Aufzeichnungen geführt habe, könne er nicht konkret und ausführlich zu den Fragen Stellung nehmen, die das Bundesfinanzgericht an ihn gerichtet habe. Sein Versuch, Unterlagen durch eine Kontaktaufnahme mit der Firma D beizuschaffen, habe sich als erfolglos erwiesen. Er habe seine dortige Tätigkeit seit Längerem beendet.

Was die parallel ausgeübten Dienstverhältnisse betreffe, könne er erläutern: Für die Dienstverrichtung bei der Marktgemeinde C habe er kein Pendlerpauschale beantragt, da ohnedies sämtliche Aufwendungen durch ein Pauschale als Mitglied der Ortsvertretung abgegolten waren.

Bei der F A habe er unregelmäßige Arbeitszeiten, auch an Wochenenden und Feiertagen, zudem Nachtdienste, gehabt. Dazu seien fallweise Alarmfahndungen, Sicherungseinsätze etc. gekommen.

Vor dem Hintergrund seiner hauptberuflichen Vorkenntnisse sei er bei der e D/H beratend in Fragen der Sicherheit, interner Schulungen und Kontrolltätigkeiten am Firmensitz in H eingesetzt gewesen. Er habe diese Tätigkeiten nach Dienstende bzw. an arbeitsfreien Tagen und zwar lediglich stundenweise und in geringem Umfang, jedoch mehrmals wöchentlich, dh, drei bis viermal pro Woche, wahrgenommen.

Soweit das Bundesfinanzgericht Fragen hinsichtlich der Vereinbarkeit der Tätigkeiten gestellt habe, nehme er wie folgt Stellung: Die 13-stündigen Nachtdienste seien generell nicht durchgehend am Arbeitsplatz verrichtet worden. Es sei, je nach Vorkommnis, ein aktiver Dienst verrichtet worden, restliche Zeiten hätten den Charakter von Bereitschaftsdienst gehabt und mögliche Ruhezeiten beinhaltet. Nach Dienstende um 7:00 Uhr morgens habe er sich etwa auf den Weg nach X begeben, um dort die Einhaltung des pünktlichen Arbeitsbeginns der Mitarbeiter der Firma D zu überprüfen sowie erforderliche Sicherheitsfragen und Einweisungen zu erledigen. Der hierfür notwendige Zeitaufwand habe inklusive Fahrzeiten nicht mehr als 2 Stunden betragen.

Für den daraus resultierenden Aufwand, nämlich Fahrtkosten für die Wegstrecke von H nach X und zurück nach H bei Benützung des eigenen Kfz, habe er eine steuermindernde Berücksichtigung beantragt. Die Fahrtkosten für die Wegstrecke A-H und zurück an seinen Wohnsitz in C seien durch das jährliche Pendlerpauschale abzugelten.

Die beschriebene Vorgangsweise sei bis zurück in das Jahr 2003 von der Abgabenbehörde so gepflogen worden, plötzlich, im Jahr 2014, sei es aus für ihn nicht nachvollziehbaren Gründen zu abweisenden Bescheiden gekommen.

III. Sachverhalt:

- Der Beschwerdeführer war im Streitjahr an der Adresse Adr1, wohnhaft.
- Er übte hauptberuflich die Tätigkeit eines beim Amt der Stadt A angestellten F-en mit der Adresse Adr2, aus.
- Als FF in A verrichtete er Tagdienste von 7-18 Uhr und Nachtdienste von 18-7 Uhr.
- Nebenberuflich erzielte er Einkünfte bei der D E GmbH sowie Sitzungsgelder als Mitglied der Gemeindevertretung seiner Wohnsitzgemeinde C.
- Der Firmensitz der D E GmbH und Mittelpunkt der Tätigkeit befindet sich in Adr3.
- Im Rahmen seiner Tätigkeit für den E fuhr er im Jänner des Streitjahres zur Ausübung von Kontrolltätigkeiten in Skigebieten neun Mal nach Y, sechs Mal nach X und zwei Mal nach T.
- Im Februar fuhr er vier Mal nach Y und zwei Mal nach X.
- Im März war er in diesem Rahmen drei Mal in X tätig, im Dezember ein Mal in X und zwei Mal in Y.
- An den Gemeindevorstandssitzungen von C nahm er im Streitjahr rund ein Mal pro Monat teil, im Juni und November zwei Mal.

Die Feststellungen zum Sachverhalt ergeben sich aus der Aktenlage und einer Vorhaltsbeantwortung des Beschwerdeführers an die RichterIn.

IV. Gesetzliche Grundlagen:

Laut § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Zu ihnen zählen gemäß Abs. 1 Z 6 leg. cit. auch die Aufwendungen des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. a EStG 1988 sind diese Ausgaben durch den Verkehrsabsetzbetrag abgegolten. Nach Maßgabe der lit.^{ae} b bis j stehen 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 Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten.

Bei einer Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte von mindestens 20 km und Zumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels beträgt das *Pendlerpauschale*, je nach Entfernung, 696 Euro, 1.356 Euro oder 2.016 Euro jährlich ("kleines" *Pendlerpauschale*; § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988).

Bei Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Entfernung, beträgt das *Pendlerpauschale*, wieder gestaffelt nach Entfernung, 372 Euro, 1.476 Euro, 2.568 Euro oder 3.672 Euro jährlich ("großes" *Pendlerpauschale*; § 16 Abs. 1 Z 6 lit. d EStG 1988).

Lit. e leg. cit. sieht eine mögliche Aliquotierung des Pendlerpauschales auf 2/3 (Fahrten Wohnung -Arbeitsstätte an 8-10 Tagen im Monat) bzw. 1/3 (4-7 Tage im Monat) vor.

Die **Verordnung des Bundesministers für Finanzen** über die Kriterien zur Ermittlung des *Pendlerpauschales* und des Pendlereuros, zur Einrichtung eines Pendlerrechners und zum Vorliegen eines Familienwohnsitzes (Pendlerverordnung, in der Folge: VO, BGBl. II Nr. 276/2013 idFBGBl. II Nr. 154/2014, legt auszugsweise fest wie nachstehend:

Gemäß § 2 Abs. 1 der VO ist die Zumutbarkeit bzw. Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels nach den Z 1 und 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.

Gemäß § 2 Abs. 1 Z 1 lit. a der VO liegt Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels dann vor, wenn zumindest für die Hälfte der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte oder zwischen Arbeitsstätte und Wohnung nach Maßgabe des § 1 kein Massenbeförderungsmittel zur Verfügung steht.

In den lit.^{ae} b und c des § 2 Abs. 1 Z 1 der VO werden die Unzumutbarkeitsfälle der Behinderung, Blindheit und Gesundheitsschädigung normiert.

In § 3 der Pendlerverordnung wird die Zurverfügungstellung eines **Pendlerrechners** (im Internet) geregelt. Demnach ist für die Ermittlung der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und für die Beurteilung, ob die Benützung eines Massenbeförderungsmittels

(öffentlichen Verkehrsmittels) zumutbar oder unzumutbar ist, hinsichtlich der Verhältnisse innerhalb Österreichs der vom Bundesministerium für Finanzen zur Verfügung gestellte Pendlerrechner zu verwenden (*Zorn/Stanek in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG*²⁰, § 16 Tz 123).

V. Rechtliche Würdigung:

Strittig ist: Steht dem Beschwerdeführer wegen Ausübung mehrerer beruflicher Tätigkeiten an unterschiedlichen Einsatzorten mit unregelmäßigen Arbeitszeiten ein Pendlerpauschale zu?

Nicht weiter strittig sind in diesem Zusammenhang die Dienstverrichtungen des Beschwerdeführers für seine Tätigkeit bei der Marktgemeinde C (siehe oben).

Die Pendlerverordnung (wie oben, BGBl II 276/2013 idF BGBl II 154/2014) ist seit 2014, exakt seit Zurverfügungstellung des Pendlerrechners im Internet auf der Homepage des Bundesministeriums für Finanzen (Februar 2014), anzuwenden.

Soweit der Beschwerdeführer in seiner Vorhaltsbeantwortung an die Richterinnen des BFG Verwunderung darüber geäußert hat, dass der Abgabenbehörde von Seiten des Amtes der Landeshauptstadt A Zeitpläne betreffend seine Dienste als FF vorgelegt wurden, ist ihm zu entgegnen: Auch wenn ihm selbst derartige Unterlagen nicht ausgehändigt wurden, ist die Offenlegung gegenüber einem mit der Streitsache befassten Vertreter des Finanzamtes Bregenz über dessen ausdrückliches, schriftliches Ersuchen erfolgt.

In einem begleitenden Schreiben wird hiebei durch einen Vertreter des Amtes der Landeshauptstadt A erläutert, dass die Tagdienste von 7:00 bis 18:00 Uhr, die Nachtdienste von 18:00 bis 7:00 Uhr dauerten. In den beigelegten Dienstplänen für die (streitrelevanten) angeforderten Monate Jänner, Februar, März, Juni, November und Dezember 2014 sind die Tag- und Nachtdienste des Beschwerdeführers ausgewiesen.

Trägt man nun für die Haupttätigkeit des Beschwerdeführers entsprechend der gesetzlichen Anordnung die erforderlichen Daten (Wohnadresse C, Arbeitsstättenadresse A, Arbeitsbeginn und- Ende) in den Pendlerrechner ein (www.pendlerrechner.bmf.gv.at), so ergibt sich, dass die Benützung des Massenbeförderungsmittels sowohl für den Tagdienst als auch für den Nachtdienst zumutbar ist und aufgrund einer Wegstrecke von weniger als 20 km kein Anspruch auf ein Pendlerpauschale besteht.

Geht man entsprechend für die parallele Beschäftigung des Beschwerdeführers bei der D E GmbH vor (Wohnadresse C, Dienstort Büro H, Tätigkeit tagsüber), so ermittelt der Pendlerrechner auch in diesem Fall eine Zumutbarkeit der Benützung von Massenbeförderungsmitteln und eine Wegstrecke von weniger als 20 km, dh, auch auf Grundlage dieser Tätigkeit steht ein Pendlerpauschale nicht zu.

Der für Zeiträume ab 2014 via Internet jedem Steuerpflichtigen zugängliche Pendlerrechner (siehe Adresse oben) erlaubt insofern schon antizipierend

die Überprüfung, ob bzw. in welcher Höhe von Gesetzes wegen ein Pendlerpauschale zusteht.

Von den Fahrtkosten, die für die Zurücklegung des Weges zwischen Wohnung und Arbeitsstätte entstehen und die allenfalls zur Zuerkennung eines Pendlerpauschales führen, sind jene Kosten zu unterscheiden, die durch dienstliche Fahrten vom Mittelpunkt der Tätigkeit aus hervorgerufen werden.

Verwendet ein Steuerpflichtiger für solche Fahrten im Zusammenhang mit seiner beruflichen Tätigkeit einen privaten Pkw, erhält er aber keinen Kostenersatz nach § 26 Z 4 EStG 1988, dann kann er die Aufwendungen als Werbungskosten geltend machen. Das amtliche Kilometergeld von derzeit € 0,42 ist in diesem Fall zwar nicht unmittelbar anwendbar, kann aber als Schätzungshilfe herangezogen werden (*Doralt*, EStG¹³, § 16 Tz 220).

Soweit also dem Beschwerdeführer für seine im Dienste der D GmbH vom Büro H aus absolvierten Außendiensttätigkeiten in Skigebieten Fahrtkosten aufgrund der Benützung des eigenen Kfz entstanden sind, fehlt diesen die Eignung, im Wege eines Pendlerpauschales steuerlich berücksichtigt zu werden. Vielmehr wurden ihm für all diese in seiner Liste verzeichneten, für die D GmbH absolvierten Fahrten mit der Beschwerde vorentscheidung Kilometergelder als Werbungskosten zuerkannt.

Die Position „Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte“ enthält demnach unter der Kennziffer "721 Reisekosten" u.a. einen Ansatz von € 1.533,84, das ist die Gesamtaddition der im Streitjahr zurückgelegten Kilometer laut Liste des Beschwerdeführers multipliziert mit dem amtlichen Kilometergeld von 0,42.

Mehrfach hat der Beschwerdeführer sein Unverständnis darüber geäußert, dass ihm ein Pendlerpauschale nicht oder nicht in der gewünschten Höhe zuerkannt wurde - dies ungeachtet des Umstandes, dass ihm das Pendlerpauschale in den Jahren davor stets gewährt wurde. Es ist ihm hiezu zu entgegnen: Kommt die Abgabenbehörde zu dem Schluss, dass eine Vorgangsweise, egal wie lange sie gepflogen wurde, nicht den gesetzlichen Anforderungen entspricht, so steht es ihr nicht frei, weiterhin contra legem zu verfahren. Sie ist vielmehr verpflichtet, von der als unrichtig erkannten Vorgangsweise unverzüglich abzugehen.

Insgesamt war wie im Spruch zu entscheiden.

Zulässigkeit/Unzulässigkeit 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 Voraussetzungen, unter denen ein Pendlerpauschale zusteht, lassen sich in eindeutiger Weise aus den gesetzlichen Grundlagen ableiten. Im Übrigen waren lediglich über den Einzelfall hinaus nicht bedeutsame Sachverhaltsfragen zu klären, wie sie einer Revision grundsätzlich nicht zugänglich sind.

Feldkirch, am 15. Oktober 2019