

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 27. März 2023 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 17. März 2023 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2022 zu Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid wird im Umfange der Beschwerdeverentscheidung vom 15. November 2023 abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind der genannten Beschwerdeverentscheidung zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Bescheid vom 17. März 2023 wurde die Einkommensteuer für das Kalenderjahr 2022 in Höhe von € 5.448,49 festgesetzt und unter anderem ein Pendlerpauschale laut Veranlagung in Höhe von € 1.344,00 berücksichtigt.

In der Beschwerdeschrift vom 27. März 2023 begehrt der Beschwerdeführer die Berücksichtigung eines Pendlerpauschales in Höhe von € 1.792,00 und eines Pendlereuros in Höhe von € 546,00. Der Beschwerdeführer (BF) führt aus, dass die zusätzliche Pendlerpauschale sowie der Pendlereuro für den Zeitraum von Mai 2022 bis Juni 2023 nicht berücksichtigt worden seien. Dieser sei nun für die 8 Monate 2022 ausgerechnet und hinzugefügt worden.

In seiner Eingabe vom 28. August 2023 gab der Beschwerdeführer wie folgt an:

„Habe am 27.03.2023 eine Beschwerde eingereicht und nach telefonischer Anfrage bei euch erfahren, dass die Pendlerpauschale und der Pendlereuro (obwohl ich mit einem Mitarbeiter gesprochen habe) wiederum falsch berechnet wurde. Eine Wegstrecke beträgt 75 km (8 bis 10 mal pro Monat). Das ergibt laut Mitarbeiter von euch einen Pendlereuro von 300,00 und Pendlerpauschale 3264,00. Bitte um Neuberechnung der Steuer. ...“

Mit Vorhalt vom 11. September 2023 wurde der Beschwerdeführer um Vorlage einer Bestätigung seines Arbeitgebers über seine Dienstzeiten im Jahr 2022 ersucht. Weiters werde er ersucht, je Arbeitgeber einen Ausdruck aus dem Pendlerrechner vorzulegen.

Im elektronisch eingelangten Antwortschreiben vom 4. Oktober 2023 wurde die Erklärung/Nachweis zur Berücksichtigung des Pendlerpauschales und des Pendlereuro (L 34) vorgelegt, wobei der Arbeitsbeginn mit 06.50 Uhr und das Arbeitsende mit 19.00 Uhr angegeben wurde. Er lege die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte an 8 bis 10 Tagen im Kalendermonat zurück. Die Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln sei an mehr als der Hälfte der Arbeitstage auf der überwiegenden Strecke nicht möglich oder nicht zumutbar. Die schnellste Strecke (Autokilometerangabe) zwischen Wohnung und Arbeitsstätte betrage (gerundet) 76 km.

Mit Vorhalt vom 13. Oktober 2023 wurden folgende Unterlagen vom Beschwerdeführer angefordert:

„ 1. Bestätigung des Dienstgebers über Ihre Dienstzeiten im Kalenderjahr 2022 (zB: Mo – Fr: 06.50 – 19.00 Uhr)

2. Bei gleitender Arbeitszeit werden Sie darauf hingewiesen, dass sich die Wegzeit nach der optimal möglichen Anpassung von Arbeitsbeginn und Arbeitsende an die Ankunfts- bzw. Abfahrtszeiten der öffentlichen Verkehrsmittel berechnet.

In Bezug auf mögliche Schichtdienste werden Sie ersucht von Ihrem Dienstgeber eine Bestätigung folgenden Inhaltes zu übermitteln:

- Angabe der jeweiligen Dienstzeiten im beantragten Zeitraum,
- Anordnung bzw. Verteilung der Dienstzeiten pro Schicht (Aufgliederung der unterschiedlichen Arbeitsbeginne sowie Arbeitsenden pro Schicht mit genauer Zuordnung hinsichtlich der Dienstzeiten zu den Arbeitstagen),
- Dauer der unterschiedlichen Schichten,
- Angabe, welche und wie oft eine der verschiedenen Schichten innerhalb des beantragten Veranlagungsjahres von Ihnen erbracht wurden.
- Bestätigung, ob bzw. dass kein Werkverkehr zur Verfügung gestellt wurde. (Falls sich der Werkverkehr je nach Schicht unterscheidet bzw. bei bestimmten Schichten nicht

zur Verfügung steht, muss dies ebenfalls in der Dienstgebererklärung bekannt gegeben werden.

3. Laut von Ihrem Arbeitgeber eingebrachten Lohnzettel steht Ihnen ganzjährig ein Werkverkehr zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zur Verfügung. Pendlereuro und Pendlerpauschale können nur bis zum nächstmöglichen Zustiegsort zum Werkverkehr berücksichtigt werden.

Wenn der Werkverkehr nicht genutzt werden kann, bitte um Stellungnahme, aus welchen Gründen die Nutzung nicht möglich ist bzw. ab welcher Einstiegsstelle dieser eventuell genutzt werden kann.

Es ist darauf hinzuweisen, dass für Wegstrecken, auf denen ein Werkverkehr eingerichtet ist (weil kein Massenförmungsmittel verkehrt), weder das große noch das kleine Pendlerpauschale zusteht, auch wenn dieses vom Arbeitnehmer trotz Zumutbarkeit nicht benützt wird.

Sollte keine entsprechende Arbeitgeberbestätigung sowie detaillierte Angaben (für jede einzelne Schicht) über mögliche Verkehrsmittel, Tarifkilometer, Geh-, Fahrt- und Wartezeiten nicht übermittelt werden, muss angenommen werden, dass das große Pendlerpauschale nicht zusteht.

Sie haben das Pendlerpauschale/den Pendlereuro beantragt. Bitte schicken Sie uns je Arbeitgeber einen Ausdruck aus dem Pendlerrechner. Den Pendlerrechner finden Sie unter bmf.gv.at/pendlerrechner.

Bitte geben Sie uns auch folgende Daten für jeden Wohnsitz und für jede Arbeitsstätte gesondert bekannt:

- Wohnadresse
- Adresse Ihrer Arbeitsstätte
- Einfache Wegstrecke zwischen Wohnsitz und Arbeitsstätte in Kilometern
- Bei Gleitzeit oder Schichtdienst: Der über das Kalenderjahr gesehene häufigste Arbeitsbeginn bzw. das häufigste Arbeitsende
- Anzahl der Tage, an denen die Fahrten pro Kalendermonat erfolgt sind
- Kostenlose Beförderung auf der Strecke Wohnung-Arbeitsstätte durch den Arbeitgeber wie z.B. Werkverkehr, Jobticket
- Nutzung eines Firmen-KFZ für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Falls zutreffend, bitte um Angabe der Monate

Bei mehreren Arbeitsstätten geben Sie bitte auch bekannt:

- Zeitraum (von – bis) in dem Sie an dieser Arbeitsstätte tätig waren

- Fahren Sie mehrere Arbeitsstätten je Woche an, dann geben Sie uns bitte je Arbeitsstätte die Wochentage an, an denen Sie Fahrten Wohnung-Arbeitsstätte vorgenommen haben
- Sollten Sie Fahrten zwischen zwei Arbeitsstätten (ohne Rückkehr zur Wohnung) haben, geben Sie bitte die betroffenen Arbeitsstätten und Wochentage bekannt
- Rechnerische Darstellung der Beträge für Pendlerpauschale und Pendlereuro

...“

Im elektronisch eingelangten Antwortschreiben vom 4. November 2023 gab der Beschwerdeführer wie folgt an:

„Ich habe jetzt Dienstpläne angehängt (vom Original-Lohnzettel, also geleistete Dienste) und hoffe, dass Sie sehen können, dass mein Dienst immer gleich abläuft, nämlich Tagdienst, dann Nachtdienst und der Folgetag ist frei. So läuft es das ganze Jahr. Der Tagdienst ist von 7.00 Uhr bis 19.00 Uhr, der Nachtdienst von 19.00 Uhr bis 7.00 Uhr. Ich fahre 10-14 Mal im Monat in den Dienst, wobei dieser natürlich auch teilweise auf ein Wochenende fällt und die Öffis nicht so oft fahren. Wegen der unterschiedlichen Angaben der Pendlerpauschale und des Pendlereuros bitte ich um Entschuldigung, aber das waren die Angaben nach telefonischer Absprache mit einem Mitarbeiter des Finanzamtes. Darum wollte ich persönlich vorsprechen. Ich hoffe, dass ich hiermit alles belegt habe und die Pendlerpauschale + erhöhte Pendlerpauschale/Euro berechnet werden kann.“

Dieser Eingabe war eine Erklärung/Nachweis zur Berücksichtigung des Pendlerpauschales und des Pendlereuros mit Arbeitsbeginn 19.00 Uhr (Tag der Abfrage Sonntag) und Arbeitsende 07.00 Uhr (Tag der Abfrage Montag) beigelegt, wobei die Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln auf der überwiegenden Strecke als möglich und zumutbar ausgewiesen wurde. Die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte werde an mehr als 10 Tagen im Kalendermonat zurückgelegt. Die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte betrage (gerundet) 91 km.

Es wurden Dienstpläne für Jänner, Feber, September, Oktober und November 2022 mit folgendem Inhalt vorgelegt:

Jänner 2022:

14 Dienste (davon 4 Wochenendtage)

Feber 2022:

13 Dienste (davon 4 Wochenendtage)

September 2022:

7 Dienste

Oktober 2022:

12 Dienste (davon 3 Wochenendtage)

November 2022:

12 Dienste (davon 3 Wochenendtage)

Mit Beschwerdevereinscheidung vom 15. November 2023 wurde die Einkommensteuer für das Kalenderjahr 2022 mit € 6.135,64 berechnet und hierzu begründend ausgeführt, dass im Zuge der Bearbeitung der Beschwerde festgestellt wurde, dass laut Lohnzettel vom Dienstgeber ein Werkverkehr (dazu zählen auch Massenföhrderungsmittel) zur Verfügung gestellt worden sei. Daher stünde bzw. bemesse sich gem. § 16 Abs. 1 Z. 6 lit. i EStG ein allfälliges Pendlerpauschale nur für die Wegstrecke, die nicht vom Werkverkehr umfasst ist. Das sei die Strecke zwischen der Wohnstätte und dem ÖBB Bahnhof ***1*** bei ***2***. Laut Pendlerrechner stünde für diese Wegstrecke (unter 20 Km) und zumutbare Wegzeit kein Pendlerpauschale und somit auch kein Pendlereuro zu.

Im Vorlageantrag vom 1. Dezember 2023 gab der Beschwerdeföhrer an, aufgrund seiner Dienstzeiten könne er den Werkverkehr nicht nützen, weshalb er mit dem Auto fährt, und es stünde laut Erkenntnis des BFG vom 05.02.2021, RV/7100223/2019 die Pendlerpauschale und der Pendlereuro zu. Im Übrigen stelle er klar, dass die ÖBB die Fahrt mit der Westbahn nicht bezahlt.

Mit Vorhalt vom 18. April 2024 wurde vom Finanzamt wie folgt ausgeführt:

„...In Ihrem elektronisch eingebrachten Schreiben föhren Sie als Begründung zur Beschwerde/Vorlageantrag an, dass der Werkverkehr nicht benutzt werden kann.

Auf Grund der bereits dem Finanzamt nachgereichten Dienstpläne ist das nicht nachvollziehbar, da Ihre Dienstzeiten bzw. Dienstsichten entweder von 07.00 – 19.00 Uhr oder von 19.00 – 07.00 Uhr dauern. Der Ihnen zur Verfügung stehende Werkverkehr (Züge der ÖBB) kann auf Grund der öffentlich zugänglichen Fahrpläne der ÖBB zu den angegebenen Dienstzeiten grundsätzlich benutzt werden. Auch wenn der Pendlerrechner bei dem Arbeitsbeginn an einem Sonntag um 19.00 Uhr für die Teilstrecke von ***3*** Hbf bis ***2*** Hbf einen Zug der Westbahn anführt, so bedeutet das nach Ansicht des Finanzamtes nur, dass die im Pendlerrechner angegebene schnellste Verbindung als Werkverkehr nicht in Frage kommt, da auf dieser Teilstrecke auch Züge der ÖBB verkehren und somit der Werkverkehr auch möglich ist.

Sie werden daher gebeten, Ihre Gründe für diese schriftliche Behauptung (keine Möglichkeit zur Benutzung des Werkverkehrs) dem Finanzamt schriftlich mitzuteilen.

In Ihrem Beschwerdeschreiben haben Sie ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes (GZ. RV/7100223/2019) angeführt, wonach Sie Anspruch auf das Pendlerpauschale und den damit zusammenhängenden Pendlereuro hätten. Nach Lektüre dieses Erkenntnisses trifft das insofern zu, als die Benutzung des eigenen Autos auf der Strecke von der Wohnung zur Arbeitsstrecke und retour nachgewiesen wird und daher der Werkverkehr tatsächlich nicht in Anspruch genommen wurde.

Daher werden Sie gebeten, die Benutzung Ihres PKWs für die Fahrten zu Ihrem Dienstort und retour zu Ihrem Wohnsitz nachzuweisen. Dafür kommen insbesondere Zulassungsschein, falls Sie im Kalenderjahr 2022 mehrere Autos dafür benutzt haben, § 57 a StVO Prüfberichte der Kalenderjahre 2021 – 2023, Servicerechnungen, sowie ein allfällig – ohne Verpflichtung durch die Finanzverwaltung – geführtes Fahrtenbuch in Frage.“

Mit elektronischem Antwortschreiben vom 22. April 2024 gab der Beschwerdeführer wie folgt an:

„Wie tel. besprochen die Öbb Verbindungen MO-FR Tagdienst ***1*** 5:50 ***3*** 6:44 retour ***3*** 19:16 ***1*** 21:08 MO-SO Nachtdienst ***1*** 16:50 ***3*** 18:44 retour ***3*** 7:16 ***1*** 9:10 Samstag, Sonntag und Feiertag fährt KEIN öff. Verkehrsmittel von ***1*** nach ***2*** in ***2*** fährt mein Zug am 5:07 ***3*** 6:44 retour ***3*** 19.16 ***1*** 21:08 Sie schreiben, dass der Werkverkehr benutzt werden kann aber ist er auch zumutbar? Wenn ich am Werktag min. 16 Stunden am Wochenende 17 Stunden unterwegs bin und gar keine Öffis habe zum Tagdienst? (nicht mal für eine kleine Pendlerpauschale). Bitte nochmals eine Kontrolle und danke im Voraus.“

Im Vorhalt vom 24. April 2024 führte das Finanzamt wie folgt aus:

„Auf Grund Ihres Antwortschreibens wurde nochmals die Rechtslage betreffend Anspruch auf ein Pendlerpauschale, wenn vom Dienstgeber ein Werkverkehr zur Verfügung steht, geprüft.

Nach dem eindeutigen Wortlaut des § 16 Abs. 1 Z. 6 lit. i EStG 1988 steht einem Arbeitnehmer, bei dem die Voraussetzungen für die Berücksichtigung eines Pendlerpauschales vorliegen, aber überwiegend im Werkverkehr gemäß § 26 Z. 5 lit. a EStG 1988 befördert wird, ein Pendlerpauschale nur für jene Wegstrecke zu, die nicht im Werkverkehr zurückgelegt wird. Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 27.07.2016 (GZ. 2013/13/0088) dazu ausgeführt, dass ein Pendlerpauschale – für die gesamte Wegstrecke von der Wohnung zur Arbeitsstätte – nur dann zusteht, wenn nachgewiesen wird, dass auf dieser Wegstrecke der Werkverkehr tatsächlich nicht in Anspruch (d.h. genutzt) wird.

Das bedeutet konkret, dass das Pendlerpauschale für die Wegstrecke von Ihrer Wohnung in ***1*** zu Ihrer Arbeitsstätte in ***3*** Hbf nur dann zusteht, wenn Sie nachweislich den Werkverkehr nicht in Anspruch genommen haben. Aus diesem Grund wurden Sie im Ersuchen um Ergänzung vom 18.04.2024 gebeten, die Benutzung Ihres PKWs für die Fahrten zu Ihrem Dienstort und retour zu Ihrem Wohnsitz nachzuweisen. Dafür kommen insbesondere Zulassungsschein(e), falls Sie im Kalenderjahr 2022 mehrere Autos dafür benutzt haben, § 57a StVO Prüfberichte der Kalenderjahre 2021 – 2023, Servicerechnungen, sowie ein allfällig – ohne Verpflichtung durch die Finanzverwaltung – geführtes Fahrtenbuch in Frage.

Der Werkverkehr (Züge der ÖBB) steht von ***3*** Hbf bis ***1*** Bahnhof/Bahnhaltestelle zur Verfügung. Nur für die Wegstrecke vom Bahnhof in ***1*** bis zu Ihrer Wohnung in ***1*** ist zu prüfen, ob die Voraussetzungen für ein Pendlerpauschale vorliegen oder nicht. Laut Pendlerrechner beträgt die Entfernung (Wohnung – Bahnhof ***1***) rund 600 Meter, wofür eine Gehzeit von 8 Minuten erforderlich ist. Da diese Wegstrecke unter 2 Kilometer beträgt, besteht gemäß § 16 Abs. 1 Z. 6 lit. c und d EStG 1988 kein Anspruch auf ein Pendlerpauschale.

Nach Rechtsansicht der Finanzverwaltung auf Grundlage der zitierten Gesetzesbestimmung und des zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes steht auf Grund der vorliegenden Sachlage (Entfernung Wohnung zur Arbeitsstätte, Arbeitszeiten im Schichtdienst und die tatsächliche zeitliche Lage des Werkverkehrs laut Fahrplan der ÖBB) kein Pendlerpauschale zu. Die in Ihrem Antwortschreiben vom 22.04.2024 angeführte bzw. behauptete teilweise Unmöglichkeit der Benutzung des Werkverkehrs bzw. unzumutbar lange Wegzeit begründet keinen Anspruch auf ein Pendlerpauschale, weil sich dafür weder in der Gesetzesstelle noch in der Gerichtshofentscheidung ein Anspruch ableiten lässt.

Das Finanzamt wartet noch bis zur angegebenen Frist (10.06.2024) ab, ob Sie einen Nachweis, dass Sie für die Wegstrecke zur Arbeitsstätte tatsächlich nicht den Werkverkehr, sondern Ihr Auto, benutzt haben, erbringen. Wenn dies nicht der Fall sein sollte, wird das Finanzamt Ihre Beschwerde gegen die Beschwerdeverentscheidung, so wie in der Rechtsbelehrung der Beschwerdeverentscheidung angeführt, an das Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorlegen.“

Mit elektronisch am 7. Juni 2024 eingelangter Eingabe gab der Beschwerdeführer wie folgt an:

„Ich habe Ihnen jetzt alle Dienstzeiten und all meine Argumente gesendet die ich habe und wie man daraus sieht gibt es für mich am Wochenende gar kein öffentliches Verkehrsmittel von ***1*** nach ***2***. Das mir nicht mal die kleine Pendlerpauschale/Euro zusteht versteh ich einfach nicht. Ich von meiner Seite habe jetzt alles was ich vorbringen kann mit bestem Gewissen an Sie gesendet. Ich fahre ca. 25 000 km pro Jahr mit dem Auto. Ich führe kein Fahrtenbuch da ich das Auto natürlich auch privat nütze und ich das bis jetzt nicht gebraucht habe. Wie man an meinen Dienstplänen sieht habe ich monatlich 10 bis 13 Dienste. Eine

Strecke beträgt laut Pendlerrechner 91 km. Natürlich gehören da Urlaub und Krankheit berücksichtigt, es sind aber trotzdem viele Kilometer die ich zurücklege. Ich hoffe auf baldiges positives Ergebnis.“

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer hat in seiner Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2022 das Pendlerpauschale in Höhe von € 1.344,00 und den Pendlereuro in Höhe von € 122,67 geltend gemacht. In seiner Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid vom 17. März 2023 beantragt er für die Wegstrecke über 75 km, welche er 8 bis 10 bzw. 10 bis 14 Mal pro Monat zurücklege, ein Pendlerpauschale in Höhe von € 3.264,00 und einen Pendlereuro in Höhe von € 300,00. Er gibt an, die Strecke zwischen seiner Wohnung und Arbeitsstätte mit dem eigenen PKW gefahren zu sein.

Ein Nachweis der tatsächlichen Nutzung des eigenen PKWs bzw. der Nichtbenutzung des zur Verfügung stehenden Werkverkehrs wurde nach viermaligem Vorhalt und Ergänzungsersuchen bis dato nicht erbracht.

2. Beweiswürdigung

Laut Abfrage des Routenplaners des ÖAMTCs vom 20. März 2026 beträgt bei einer Autofahrt die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte 76 Kilometer, und die Dauer wird mit 51 Minuten angegeben.

Fährt man mit den öffentlichen Verkehrsmitteln dauert die Fahrt zwischen 1 Stunde und 8 Minuten bis 1 Stunde und 30 Minuten (ca. 91 Km).

Laut vorliegender Dienstpläne und Angaben des Beschwerdeführers hat er Tagdienst von 7.00 bis 19.00 Uhr und Nachtdienst von 19.00 bis 7.00 Uhr. Im Jänner wurden 14 Dienste eingetragen, wobei 4 Tage einen Wochenendtag betreffen. Im Februar wurden 13 Dienste versehen, wobei 4 Wochenendtage beinhaltet sind. Im September waren 7 Dienste zu leisten. Im Oktober waren 12 Dienste eingetragen, wovon 3 Wochenendtage beinhaltet sind. Im November wurden 12 Dienste eingetragen, wobei 3 Wochenendtage aufscheinen. Andere Dienstpläne liegen dem Bundesfinanzgericht nicht vor.

Der Beschwerdeführer gibt auf der Erklärung zur Berücksichtigung des Pendlerpauschales und des Pendlereuros an, dass er die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte an 8 bis 10

Tagen im Kalendermonat zurücklege (siehe vorgelegtes L 34). Im Antwortschreiben vom 4. November 2023 gibt er wiederum an, 10 bis 14 Mal im Monat in den Dienst gefahren zu sein.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattdage)

16 Abs. 1 EStG 1988

Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.....

Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Werbungskosten sind gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 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 oder elektronisch zu übermitteln. 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 auf Kosten des Arbeitgebers gemäß § 26 Z 5 befördert, steht ihm ein Pendlerpauschale nur für jene Wegstrecke zu, die nicht von § 26 Z 5 umfasst ist. Erwärmen 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.

Gemäß § 26 Z 5 EStG 1988 liegt Werkverkehr vor, wenn der Arbeitgeber seine Arbeitnehmer zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit Fahrzeugen in der Art eines Massenbeförderungsmittels oder mit Massenbeförderungsmitteln befördert oder befördern lässt.

Es besteht keine Verpflichtung zur Nutzung des Werkverkehrs. Unmaßgeblich ist, ob der Arbeitnehmer im Werkverkehr befördert werden könnte, und ihm dies auch zumutbar wäre. Es ist auf die tatsächlichen Verhältnisse abzustellen (vgl VwGH 27.07.2016, 2013/13/0088; Lenneis in *Jakom*, EStG, 2021, § 26 Rz 22).

Das Pendlerpauschale steht demnach nur dann zu, wenn nachgewiesen wird, dass auf dieser Strecke der Werkverkehr tatsächlich nicht in Anspruch genommen wurde.

Diesbezüglich hat das Finanzamt mit mehreren Vorhalten (11. September, 13. Oktober 2023, 18. und 24. April 2024) ersucht, die angeführten Fragen zu beantworten und entsprechende Unterlagen vorzulegen, welche diesen Nachweis erbringen hätten können. Diesen Ansuchen wurde nur teilweise Rechnung getragen. Vor allem die Nichtnutzung des Werkverkehrs bzw. die ausschließliche Nutzung des eigenen Fahrzeuges konnte vom Beschwerdeführer nicht nachgewiesen werden. Es ergaben sich auch widersprüchliche Angaben betreffend die monatlich anzufahrenden Dienste (laut vorliegendem L 34 8 bis 10 Tage, laut Antwort vom 4. November 2023 10 bis 14 Mal und laut Antwort vom 24. April 2024 10 bis 13 Mal). Allein die Angabe, er fahre pro Jahr ca. 25.000 Kilometer (siehe Antwort vom 7. Juni 2024), kann weder die Glaubhaftmachung noch einen tatsächlichen Nachweis für seine Behauptung, er sei ausschließlich mit dem eigenen Autogefahren, erbringen. Es erscheint dem Bundesfinanzgericht somit insgesamt nicht glaubhaft, dass der Beschwerdeführer den Werkverkehr tatsächlich nicht in Anspruch genommen hat.

Für die Prüfung des Anspruches auf ein Pendlerpauschale samt Pendlereuro war daher nur die Wegstrecke vom Familienwohnsitz zur nächstgelegenen Einstiegsstelle des Werkverkehrs (ÖBB Bahnhof ***1*** bei ***2***) heranzuziehen. Laut Auszug des diesbezüglichen Pendlerrechners besteht – wie bereits vom Finanzamt in seiner Beschwerdeentscheidung vom 15. November 2023 angegeben - kein Anspruch auf das Pendlerpauschale samt Pendlereuro (siehe hierzu die Ausführungen des Finanzamtes im Vorlagebericht vom 7. Februar 2025 sowie den vorliegenden Akteninhalt).

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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 entscheidungswesentlichen Fragen lagen alle im Bereich der Beweiswürdigung und Sachverhaltsfeststellung. Das Erkenntnis hing nicht von der Lösung einer Rechtsfrage ab, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshof abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Feldkirch, am 8. April 2026