

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache Bf., Adresse1, gegen die Bescheide des Finanzamtes Braunau Ried Schärding vom 16.04.2015, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) zu für die Jahre 2009, 2010, 2011 und 2013 zu Steuernummer xxx zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde vom 14.05.2015 gegen die Einkommensteuerbescheide für 2009, 2010 und 2011 wird als unbegründet abgewiesen.
2. Der Beschwerde vom 14.05.2015 gegen den Einkommensteuerbescheid für 2013 wird dahingehend stattgegeben, dass der angefochtene Bescheid wie folgt abgeändert wird:

Einkommen	51.802,76 €
Einkommensteuer	16.358,30 €
Anrechenbare Lohnsteuer (260)	-18.332,11 €
Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988	0,31 €
Festgesetzte Einkommensteuer	-1.973,50 €

3. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

1. Sachverhalt und Parteienvorbringen

Der Beschwerdeführer (Bf.) bezieht Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. In seinen Einkommensteuererklärungen 2009, 2010, 2011 und 2013 vom 30.12.2014 begehrte er die steuerliche Berücksichtigung von der Pendlerpauschale für die Fahrtstrecke zwischen seinem Wohnsitz in der Adr.1 und seiner Arbeitsstätte bei der A GmbH, Adresse2. Am 10.3.2015 erging vom zuständigen Finanzamt ein Ersuchen um Ergänzung.

Der Bf. legte daraufhin am 26.3.2015 ein ausgefülltes Formular „Erklärung zur Berücksichtigung des Pendlerpauschales und des Pendlereuros“ mit der Angabe, dass er an mindestens 11 Tagen im Kalendermonat die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zurücklege, die kürzeste Strecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte 96 km betrage und zu Arbeitsbeginn oder Arbeitsende die Fahrzeit bei Benützung des schnellsten öffentlichen Verkehrsmittel unzumutbar lang sei. Das Feld „*Es wird kein arbeitgebereigenes KFZ für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zur Verfügung gestellt*“ wurde vom Bf. nicht angekreuzt.

Auf die zusätzlich zum Formular gestellten Fragen der belangten Behörde „*Wie oft haben Sie die Strecke Hauptwohnsitz – Arbeitsstätte zurückgelegt im Lohnzahlungszeitraum (Monat)?*“ und „*Benutzen Sie während der Woche eine Zweitunterkunft – Dienstwohnung udgl?*“ führte der Bf. an, dass die Strecke täglich zurückgelegt werde und er am Hauptwohnsitz in Ort1 keinen Zweitwohnsitz bzw. keine Dienstwohnung habe. Beigelegt wurden der Dienstzettel der Firma gültig ab 1.1.2000 indem die Tätigkeit des Bf. als Segment-Verkäufer für Kipper-Müllfahrzeuge und FL im Gebiet Salzburg einschließlich der Bezirkshauptmannschaft Braunau am Inn bezeichnet wurde, eine Stellenbeschreibung und eine Dienstzettel-Änderung gültig ab 17.9.2001, indem die Tätigkeit des Bf. als Gebietsbetreuer für das Gebiet Gmunden, Vöcklabruck, Ried/Innkreis (ausgenommen Firma B) sowie Braunau (wiederum mit Ausnahmen) festgelegt wurde. Weiters wurde eine Bestätigung der A - unterfertigt vom HR-Manager, Herrn G - vom 19.3.2015 beigelegt, welche beinhaltete, dass der Bf. als Außendienstmitarbeiter vom 1.9.1999 bis laufend im Unternehmen tätig sei. Seine Tätigkeit würde ausschließlich in der Vertretertätigkeit liegen, die mehr als 50% im Außendienst betrage.

Am 16.4.2015 ergingen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2009, 2010, 2011 und 2013, welche das Pendlerpauschale nicht berücksichtigten mit der Begründung, dass dieses nur zusteht, wenn der Arbeitnehmer die Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklege. Überwiegend würde heißen, dass derartige Fahrten im Lohnzahlungszeitraum an mehr als 50% der tatsächlichen Arbeitstage, zumindest aber an mehr als zehn Tagen im Kalendermonat, anfallen müssen. Laut vorliegenden Unterlagen sei der Bf. als Gebietsbetreuer für die Bezirke Gmunden, Ried, Vöcklabruck und Braunau tätig. Ein tägliches Aufsuchen des Dienstortes in Ort2 sei nicht gegeben und widerspreche auch den Erfahrungen des täglichen Lebens.

Der Bf. er hob am 14.5.2015 gegen die Einkommensteuerbescheide 2009, 2010, 2011, 2012 und 2013 das Rechtsmittel der Beschwerde. Begründend führte dieser aus, dass er an mehr als 10 Tagen im Monat an seinem Arbeitsplatz in Ort2 sei, da er Angebote selber erstellen bzw. jeden LKW selber konfigurieren müsse. Er verkaufe pro Jahr zwischen 30 und 45 LKWs und müsse dafür ca. 150 Angebote pro Jahr erstellen. Die Angebote und Berechnungen können nur im A.-eigenen Intranet erstellt werden und seine Einloggstation und Hardware sei an seinem Arbeitsplatz in Ort2. Auch Abstimmungen mit den jeweiligen Aufbaufirmen seien durchzuführen und ausschließlich

mit dem Computer in Ort2 durchführbar. Berichtswesen, die Abgabe der Kaufverträge, die Übergabe und Rücknahme der Demo-LKWs, die Klärungen der Finanzierungen, Verkäuferbesprechungen, Kundetermine um LKWs vor Ort zu präsentieren und interne Schulungen werden am Standort Ort2 durchgeführt. Bei den Einkommensteuerbescheiden der Jahre 2004 – 2008 habe er das Pendlerpauschale erhalten. Er beantrage deshalb dessen Auszahlung.

Am 2.11.2015 ergingen die abweisenden Beschwerdevorentscheidungen für die Jahre 2009, 2010 und 2011 mit der Begründung, dass laut telefonischer Rücksprache mit dem Dienstgeber (Vorgesetzten) der Bf. maximal acht Mal pro Monat nach Ort2 fahren würde. Aus diesem Grund seien die Beschwerden abzuweisen gewesen.

Am 17.11.2015 erging die Beschwerdevorentscheidung zum Einkommensteuerbescheid 2013, welche den Erstbescheid vom 16.4.2015 änderte. Laut telefonischer Auskunft des Dienstgebers (Vorgesetzten) des Bf. sei dieser nicht mehr als acht Mal pro Monat nach Ort2 gefahren, weshalb nur ein Drittel des Pendlerpauschales bis 30.4.2013 berücksichtigt werden könne. Gemäß § 16 Abs. 6 lit. b bestehe kein Anspruch auf das Pendlerpauschale, wenn dem Arbeitnehmer ein arbeitsgebereignetes Kfz für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zur Verfügung gestellt werde (gültig ab 1.5.2013).

Der Bf. stellte am 26.11.2015 den Antrag auf Vorlage gegen die Einkommensteuerbescheide 2009 – 2013 an das Bundesfinanzgericht und begründete dies damit, dass die in der Anlage beigelegten Aufzeichnungen belegen könnten, dass der Bf. überwiegend mehr als zehn Mal im Monat von seiner Wohnung zur Arbeitsstätte gefahren sei. Falls es notwendig sei, könne er auch die Kalenderbücher, worin er die Arbeitsaufzeichnungen vermerkt habe, vorlegen. Sein Dienstgeber habe keine Arbeitszeitaufzeichnungen geführt und könne somit nicht mehr nachvollziehen, wie oft er in den Jahren 2009 – 2013 im Betrieb gewesen sei. Eine Anlage bestehend aus einer handschriftlichen Aufzeichnung der Tage, an denen der Bf. in den Jahren 2011 und 2012 am Arbeitsort gewesen sei, wurde vorgelegt.

Die belangte Behörde hat laut telefonischer Rücksprache und späterer schriftlicher Bestätigung des Arbeitgebers vom 25.2.2016 festgestellt, dass der Bf. maximal acht Mal pro Monat zur Arbeitsstätte gefahren sei. Diese Bestätigung wurde von Herrn G (HR-Manager) und W (Verkaufsleiter Nord) unterfertigt.

Die Beschwerde wurde am 2.3.2016 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt. Die belangte Behörde führte in ihrer Stellungnahme aus, dass die Beschwerde hinsichtlich der Jahre 2009 bis 2011 abzuweisen sei, da der Bf. die Strecke Wohnung – Arbeitsstätte im Lohnzahlungszeitraum nicht überwiegend zurückgelegt habe. Für 2013 seien gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. e EStG zwei Drittel des höchsten Pendlerpauschales für vier Monate, somit 816 €, und ein Pendlereuro iHv 42,67 € zu berücksichtigen. Beigelegt wurde eine Bestätigung der A vom 25.2.2016 unterzeichnet von W, Verkaufsleiter Nord und G, HR Manager, aus welcher hervorgeht, dass der Bf. in den Jahren 2009 – 2013 durchschnittlich zwei Mal pro Woche an seinem Arbeitsplatz in Ort2 tätig gewesen sei.

Am 17.3.2016 erging der Beschluss des Bundesfinanzgerichtes an D, Geschäftsführer, der A GmbH in Ort3 in dem er aufgefordert wurde, Auskunft zu geben, wie oft der Bf. am Dienstort in Ort2 pro Monat Jahre 2009, 2010, 2011 und 2013 tätig war und entsprechende Unterlagen beizulegen.

Am 4.4.2016 langte eine Bestätigung vom 30.3.2016 unterzeichnet vom HR Manager G ein, welcher bestätigte, dass der Bf. durchschnittlich elf Tage pro Monat an seinem Arbeitsplatz in Ort2 tätig gewesen sei. Leider würden darüber keine detaillierten Aufzeichnungen vorliegen, doch hätte sich der Bf. regelmäßig zum Vorbereiten, Drucken und Unterfertigen der Kaufverträge an seinem Arbeitsplatz befunden.

In der Stellungnahme der belangten Behörde vom 11.4.2016 führte diese zur Bestätigung des Arbeitgebers vom 30.3.2016 aus, dass nach ständiger Rechtsprechung bei einander widersprechenden Erklärungen der zeitlich früheren höhere Glaubwürdigkeit zukäme als der später nachgereichten Erklärung. Die Bestätigung vom 30.3.2016 sei vom HR Manager in der Firmenzentrale in Ort ausgestellt worden. Demgegenüber würden sowohl die telefonische Auskunft als auch die spätere schriftliche Bestätigung vom 25.2.2016 vom direkten Vorgesetzten vor Ort in Ort2 stammen. Es sei davon auszugehen, dass der unmittelbare Vorgesetzte genauere Kenntnisse über die tatsächlichen Arbeitszeiten des Bf. habe als der HR Manager in der Firmenzentrale. Dies umso mehr, als im Schreiben vom 30.3.2016 bestätigt werde, dass der Firmenzentrale „keine detaillierten Aufzeichnungen“ vorliegen würden. Auch aus den Kalenderaufzeichnungen des Bf. für 2011 und 2012 gehe hervor, dass der Bf. lediglich zweimal an mehr als 10 Tagen pro Monat in Ort2 tätig war, nämlich im September 2011 elf Mal und im März 2012 zwölf Mal. Im beschwerdegegenständlichen Jahr 2011 könne somit ein Pendlerpauschale iHv 372,00 € anerkannt werden. Angeschlossen wurde eine Kopie des Tischkalenders des Bf. aus dem Jahr 2011 und 2012.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichts vom 14.4.2016, wirksam zugestellt mittels Hinterlegung am 18.4.2016, wurde dem Bf. die Bestätigung des Arbeitgebers vom 30.3.2016 zur Kenntnis gebracht und ihm Gelegenheit gegeben, zu den Ausführungen der belangten Behörde und den Ermittlungsergebnissen eine Stellungnahme abzugeben.

Es langte beim Verwaltungsgericht kein Antwortschreiben des Bf. ein.

2. Rechtslage

2.1. Veranlagungsjahre 2009 und 2010

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG 1988) idF BGBI. 2008/85 unter Beachtung des Bezugszeitraumes gemäß § 124b Z 146 lit. b gehören zu den Werbungskosten:

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

- a) Diese Ausgaben sind bei einer einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis 20 km grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5) abgegolten.
- b) Beträgt die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt, mehr als 20 km und ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, dann werden zusätzlich als Pauschbeträge berücksichtigt:

Bei einer Fahrtstrecke von

20 km bis 40 km	630 Euro jährlich
40 km bis 60 km	1.242 Euro jährlich
über 60 km	1.857 Euro jährlich

c) Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar, dann werden anstelle der Pauschbeträge nach lit. b folgende Pauschbeträge berücksichtigt:

Bei einer einfachen Fahrtstrecke von

2 km bis 20 km	342 Euro jährlich
20 km bis 40 km	1.356 Euro jährlich
40 km bis 60 km	2.361 Euro jährlich
über 60 km	3.372 Euro jährlich

Mit dem Verkehrsabsetzbetrag und den Pauschbeträgen nach lit. b und c sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten. Für die Inanspruchnahme der Pauschbeträge hat der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber auf einem amtlichen Vordruck eine Erklärung über das Vorliegen der Voraussetzungen der lit. b und c abzugeben. Der Arbeitgeber hat die Erklärung des Arbeitnehmers zum Lohnkonto (§ 76) zu nehmen. Änderungen der Verhältnisse für die Berücksichtigung dieser Pauschbeträge muß der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber innerhalb eines Monates melden. Die Pauschbeträge sind auch für Feiertage sowie für Lohnzahlungszeiträume zu berücksichtigen, in denen sich der Arbeitnehmer im Krankenstand oder auf Urlaub (Karenzurlaub) befindet. Wird der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend im Werkverkehr (§ 26 Z 5) befördert, dann stehen ihm die Pauschbeträge nach lit. b und c nicht zu. Erwachsen ihm für die Beförderung im Werkverkehr Kosten, dann sind diese bis zur Höhe der sich aus lit. b und c ergebenden Beträge als Werbungskosten zu berücksichtigen.“

2.2. Veranlagungsjahr 2011

§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. b und c EStG 1988 idF BGBl. I 2010/111 unter Beachtung des Bezugszeitraumes gemäß § 124b Z 182 EStG 1988 lautet:

Lit. b:

20 km bis 40 km	696 € jährlich
40 km bis 60 km	1.356 € jährlich
über 60 km	2.016 € jährlich

Lit. c:

2 km bis 20 km	372 € jährlich
20 km bis 40 km	1.476 € jährlich
40 km bis 60 km	2.568 € jährlich
über 60 km	3.672 € jährlich

2.2. Veranlagungsjahr 2013

§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 idF BGBl. I 2013/53 unter Beachtung des Bezugszeitraumes gemäß § 124b Z 242 EStG 1988 lautet:

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

a) Diese Ausgaben sind durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 Z 1) abgegolten.

Nach Maßgabe der lit. b bis j steht zusätzlich ein Pendlerpauschale sowie nach Maßgabe des § 33 Abs. 5 Z 4 ein Pendlereuro zu. Mit dem Verkehrsabsetzbetrag, dem Pendlerpauschale und dem Pendlereuro sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten.

b) Wird dem Arbeitnehmer ein arbeitgebereignetes Kraftfahrzeug für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zur Verfügung gestellt, steht kein Pendlerpauschale zu.

(Anm. Gericht: trat gemäß § 124b Z 243 EStG 1988 erst mit 1.5.2013 in Kraft)

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 Dritteln zu. Werden Fahrtkosten als Familienheimfahrten berücksichtigt, steht kein Pendlerpauschale für die Wegstrecke vom Familienwohnsitz (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. e) zur Arbeitsstätte zu.

– Fährt der Arbeitnehmer an mindestens vier Tagen, aber an nicht mehr als sieben Tagen im Kalendermonat von der Wohnung zur Arbeitsstätte, steht das jeweilige Pendlerpauschale zu einem Drittel zu. Werden Fahrtkosten als Familienheimfahrten berücksichtigt, steht kein Pendlerpauschale für die Wegstrecke vom Familienwohnsitz (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. e) zur Arbeitsstätte zu.

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

f) Bei Vorliegen mehrerer Wohnsitze ist für die Berechnung des Pendlerpauschales entweder der zur Arbeitsstätte nächstgelegene Wohnsitz oder der Familienwohnsitz (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. e) maßgeblich.

g) Für die Inanspruchnahme des Pendlerpauschales hat der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber auf einem amtlichen Vordruck eine Erklärung über das Vorliegen der Voraussetzungen abzugeben. Der Arbeitgeber hat die Erklärung des Arbeitnehmers zum Lohnkonto (§ 76) zu nehmen. Änderungen der Verhältnisse für die Berücksichtigung des Pendlerpauschales muss der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber innerhalb eines Monates melden.

h) Das Pendlerpauschale ist auch für Feiertage sowie für Lohnzahlungszeiträume zu berücksichtigen, in denen sich der Arbeitnehmer im Krankenstand oder Urlaub befindet.

i) Wird ein Arbeitnehmer, bei dem die Voraussetzungen für die Berücksichtigung eines Pendlerpauschales vorliegen, überwiegend im Werkverkehr gemäß § 26 Z 5 befördert, steht ihm ein Pendlerpauschale nur für jene Wegstrecke zu, die nicht im Werkverkehr zurückgelegt wird. 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.

j) Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, Kriterien zur Festlegung der Entfernung und der Zumutbarkeit der Benützung eines Massenverkehrsmittels mit Verordnung festzulegen.“

§ 33 Abs. 5 EStG 1988 idF BGBl I 2013/53 lautet folgendermaßen:

“(5) Bei Einkünften aus einem bestehenden Dienstverhältnis stehen folgende Absetzbeträge zu:

4. Ein Pendlereuro in Höhe von jährlich zwei Euro pro Kilometer der einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, wenn der Arbeitnehmer Anspruch auf ein Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 hat. Für die Berücksichtigung des Pendlereuros gelten die Bestimmungen des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b und lit. e bis j entsprechend.“

§ 77 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 lautet: „*Ist der Arbeitnehmer bei einem Arbeitgeber im Kalendermonat durchgehend beschäftigt, ist der Lohnzahlungszeitraum der Kalendermonat.“*

§ 167 Abs. 2 der Bundesabgabenordnung (BAO) idF BGBl. 1961/194 lautet:

„(2) Im übrigen hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.“

3. Erwägungen

3.1. Veranlagungsjahre 2009 und 2010

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Nach § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 zählen zu den Werbungskosten die Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Die Kosten der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Arbeitsweg) sind grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 EStG 1988) abgegolten, der allen aktiven Arbeitnehmern unabhängig von den tatsächlichen Kosten zusteht. Darüber hinaus sieht § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 für jene Arbeitnehmer, die weitere Strecken zurücklegen oder denen die Benützung von Massenverkehrsmitteln nicht möglich ist bzw. nicht zugemutet werden kann, einen besonderen Werbungskostenpauschbetrag vor, der der Art nach mit zwei Stufen festgesetzt ist (sogenanntes kleines und großes Pendlerpauschale; vgl. VwGH 24.4.2014,

2010/15/0156). Das große Pendlerpauschale wird nur gewährt, wenn die Unzumutbarkeit im Betrachtungszeitraum überwiegend vorliegt (VwGH 24.9.2008, 2006/15/0001).

Unstrittig ist, dass dem Bf. die Benützung eines Massenbeförderungsmittels nicht zumutbar ist. Strittig ist im beschwerdegegenständlichen Fall wie oft der Bf. die Strecke zwischen seinem Wohnsitz in Adr.1 und seiner Arbeitsstätte in Adresse2 (laut <https://www.google.at/maps> rund 96 km) zurücklegte. In zeitlicher Hinsicht normiert § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 in der Fassung vor der Novelle BGBI. I 2013/53, dass die entsprechenden Verhältnisse im Lohnzahlungszeitraum (gemäß § 77 EStG 1988 ist dies der Kalendermonat) **überwiegend** die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar ist. Überwiegend in diesem Zusammenhang bedeutet, dass an mehr als der Hälfte der tatsächlichen Arbeitstage im jeweiligen Lohnzahlungszeitraum die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels unzumutbar sein muss (vgl. VwGH 24.09.2008, 2006/15/0001). Der Verwaltungsgerichtshof sprach in seinem Erkenntnis 2010/13/0134 vom 23.10.2013 aus, dass die vorherrschenden Auffassung von einer Fünftagewoche und demnach 20 Arbeitstagen im Monat ausgeht, sodass der Pauschbetrag zustehe, wenn an 11 oder mehr Tagen im Monat (bei gleichmäßiger Verteilung: drei oder mehr Tagen in der Woche) gependelt werde.

Widersprüche ergeben sich im gegenständlichen Beschwerdefall bei der Prüfung des Überwiegens dahingehend, dass der Bf. im Formular „Antrag der Pendlerpauschale – L34“ angab, dass er an mindestens elf Tage im Monat die Strecke Hauptwohnsitz – Arbeitsstätte zurücklege.

Auf Anfrage der belangten Behörde wurde mit Schreiben vom 25.2.2016 von der A GmbH bestätigt, dass der Bf. durchschnittlich zweimal pro Woche an seinem Arbeitsplatz in Ort2 sei. Dies wurde u.a. vom Verkaufsleiter Nord, Herrn W unterzeichnet. Aufzeichnungen aus den Jahren 2009 bis 2010 liegen dem Verwaltungsgericht nicht vor, nur eine Kopie des Tischkalenders des Jahres 2011.

Auf Anfrage des Bundesfinanzgerichts bestätigte der Arbeitsgeber des Bf. mit Schreiben vom 30.3.2016, dass der Bf. elf Tage im Monat an seinem Arbeitsplatz anwesend sei.

Das Bundesfinanzgericht hat unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht (§ 167 Abs. 2 BAO). Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung bedeutet, dass alle Beweismittel grundsätzlich gleichwertig sind und es keine Beweislastregeln (keine gesetzliche Rangordnung, keine formalen Regeln) gibt. Ausschlaggebend ist der innere Wahrheitsgehalt der Ergebnisse der Beweisaufnahmen (Ritz, BAO⁵, § 167 Tz 6). Im Rahmen der freien Beweiswürdigung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten weniger wahrscheinlich erscheinen lassen.

Unter Berücksichtigung von höchstgerichtlichen Erfahrungsgrundsätzen kommen die bei einer ersten Vernehmung gemachten Angaben erfahrungsgemäß der Wahrheit am

nächsten (vgl. VwGH 5.2.1974, 73/73; 4.7.1975, 2271/74; 3.3.1977, 1748/76; 26.5.1988, 88/16/0028, ÖStZB 1988, 511; 25.1.2000, 94/14/0034). Der Verwaltungsgerichtshof sprach in ständiger Judikatur aus, dass es den Erfahrungen des täglichen Lebens entspricht, dass jene Ausführungen, die zu Beginn eines Verfahrens gemacht werden, der Wahrheit näher kommen als spätere (VwGH 10.2.1987, 85/14/0142; VwGH 30.5.1988, 87/15/0070, ÖStZB 1988, 540; 28.6.1988, 85/14/0019, ÖStZB 1989, 28; 6.4.1995, 93/15/0077, ÖStZB 1995, 695).

Vor diesem Hintergrund kommt das Verwaltungsgericht zu dem Schluss, dass die erste, frühere Bestätigung des Arbeitgebers vom 25.2.2016 eine höhere Aussagekraft aufweist. Im Übrigen wäre es an dem Bf. gelegen, die Richtigkeit seiner Behauptungen im Sinne des § 138 Abs. 1 BAO nachvollziehbar zu beweisen bzw. glaubhaft zu machen. Dies wurde im gegenständlichen Verfahren unterlassen. Dem Bf. ist es nicht gelungen, die von der belangten Behörde aufgezeigten berechtigten Zweifel an seiner Behauptung auszuräumen. Daher geht das Gericht davon aus, dass der Bf. in den Jahren 2009 und 2010 nicht überwiegend in Ort2 tätig war. Somit erweisen sich die angefochtenen Einkommensteuerbescheide für 2009 und 2010 nicht als rechtswidrig, sodass die Beschwerde gegen diese Einkommensteuerbescheide abzuweisen ist.

3.2. Veranlagungsjahr 2011

Für das Jahr 2011 ergeben sich aus der vorliegenden Kopie des Tischkalenders die Anwesenheitstage des Bf. in Ort2 folgendermaßen:

Monat	Wochentage	Anzahl d. Tage
Jänner	10, 14, 17, 18, 31	5
Februar	7, 10, 14, 15, 17, 18, 21, 23, 25, 28	10
März	2, 7, 9, 11, 16, 18, 21, 24, 29, 30	10
April	4, 7, 11, 13, 18, 20, 21, 22, 26, 29	10
Mai	9, 10, 11, 12, 16, 19, 23, 27, 30	9
Juni	1, 6, 8, 10, 14, 17, 20, 27, 28, 30	10
Juli	4, 6, 8, 25	4
August	1, 2, 4, 9, 12, 22, 23, 29	8
September	5, 7, 9, 12, 14, 21, 23, 26, 28, 29	10
Oktober	3, 5, 6, 10, 13, 17, 19, 24, 27	9
November	2, 4, 7, 9, 11, 14, 15, 24, 28, 30	10
Dezember	5, 7, 16, 19, 21, 23, 27, 29	8

Daraus geht hervor, dass der Bf. im Jahr 2011 bis maximal zehn Tage im Monat am Arbeitsplatz in Ort2 anwesend war. Ein klares Überwiegen in dem Sinne, dass an mehr als der Hälfte der tatsächlichen Arbeitstage, dh an 11 oder mehr Tagen, im jeweiligen Lohnzahlungszeitraum die Strecke Wohnort - Arbeitsstätte zurückgelegt wurde, ist daraus nicht zu erkennen. Auch im Monat September kommt das Bundesfinanzgericht – abweichend vom Ergebnis der belangten Behörde – nur auf zehn Tage. Die Gelegenheit, die Richtigkeit seiner Behauptungen im Sinne des § 138 Abs. 1 BAO nachvollziehbar zu beweisen bzw. glaubhaft zu machen, hat der Bf. nicht genutzt, obwohl ihm die berechtigten Zweifel der belangten Behörde mit Beschluss vom 14.4.2016 vorgehalten wurden. Dem Bf. ist es nicht gelungen, die von der belangten Behörde aufgezeigten berechtigten Zweifel an seiner Behauptung auszuräumen. Daher geht das Gericht davon aus, dass der Bf. im Jahr 2011 nicht überwiegend in Ort2 tätig war. Somit erweist sich der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2011 nicht als rechtswidrig, sodass auch die Beschwerde gegen diesen Einkommensteuerbescheid abzuweisen ist.

3.3. Veranlagungsjahr 2013

Durch die Novelle BGBl. I 2013/53 wurde die Ziffer 6 des § 16 Abs.1 EStG 1988 dahingehend geändert, dass diese Neuregelung ab 1.1.2013 einen Anspruch auf ein Pendlerpauschale auch schon dann vorsieht, wenn an mindestens vier Tagen aber an nicht mehr als sieben Tage bzw. an mindestens acht Tagen aber an nicht mehr als zehn Tagen im Kalendermonat die Strecke Wohnung – Arbeitsstätte zurückgelegt wird. (siehe ErlRV 2113 BlgNR 24. GP 4). § 16 Abs. 1 Z 6 lit. e EStG 1988 enthält somit insgesamt drei verschiedene zeitliche Abstufungen (Drittelregelung), für die jeweils eine unterschiedlich hohe Pendlerpauschale normiert wurde.

Gleichzeitig wurde mit dieser Novelle, veröffentlicht am 20.3.2013, rückwirkend ab 1.1.2013 zusätzlich zu dem geänderten Pendlerpauschale der Pendlereuro eingeführt. Damit steht ab 2013 Pendlern zusätzlich zum - als Freibetrag gestalteten - Pendlerpauschale, der Pendlereuro zur Verfügung, der als Absetzbetrag ausgestaltet ist (vgl. Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 33 Rz 129a). Gemäß § 33 Abs. 5 Z 4 EStG 1988 gelten die Regelungen betreffend Ausschluss von Fahrten mit Dienstwagen vom Pendlerpauschale (§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. b, ab Mai 2013) und die Drittelregelung (§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. e: 3/3, wenn an wenigstens 11 Tagen im Monat pendelt wird, 2/3, wenn an wenigstens 8 Tagen im Monat und 1/3, wenn an wenigstens 4 Tagen im Monat pendelt wird) auch für den Pendlereuro.

Die Novelle des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988 trat gemäß § 124b Z 243 EStG 1988 mit 1.5.2013 in Kraft und beinhaltet, dass Arbeitnehmern, die ein arbeitgebereignetes Kfz auch privat nutzen können (Sachbezug), kein Pendlerpauschale zusteht. Laut vorliegendem Lohnzettel benutzte der Bf. im Jahr 2013 ein arbeitgebereignetes Kfz, daher steht ab 1.5.2013 kein Pendlerpauschale zu.

Aus der vorliegenden Bestätigung vom 25.2.2016 ergibt sich für das Jahr 2013, dass der Bf. an mindestens acht Tagen, aber nicht an mehr als zehn Tagen im Kalendermonat von der Wohnung zur Arbeitsstätte gefahren ist und ihm deshalb gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. e erster Spiegelstrich EStG 1988 ein Pendlerpauschale zu zwei Dritteln zusteht. Da die lit. b betreffend Ausschluss von Fahrten mit Dienstwagen erst mit 1.5.2013 in Kraft getreten ist und erst ab diesem Zeitpunkt die Pendlerpauschale und der Pendlereuro nicht mehr zu berücksichtigen sind, werden nur die ersten vier Monate in die Berechnung einbezogen. Ein Pendlerpauschale iHv 816,00 € ist für das Jahr 2013 zu berücksichtigen. Der Pendlereuro für die ersten vier Monate des Jahres 2013 ergibt eine Höhe von 42,67 €.

3.3.1. Berechnung der Einkommensteuer 2013

Berechnung der Einkommensteuer	
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	
Übermittelte Lohnzettel laut Anhang	
Bezugsauszahlende Stelle	Stpfl. Bezüge (245)
A. Austria GmbH	55.254,92 €
Pendlerpauschale laut Lohnzettel	0,00 €
Pendlerpauschale laut Veranlagung	-816,00 €
Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte	-2.190,00 €
	52.248,92 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988):	
Viertel der Aufwendungen für Personenversicherungen, Wohnraumschaffung und -sanierung, (Topfsonderausgaben) eingeschliffen nach folgender Formel: $(60.000 - 52.248,92) \times (529,38 - 60) / 23.600,00 + 60$	-214,16 €
Kirchenbeitrag	-100,00 €
Kinderfreibetrag für ein nicht haushaltzugehöriges Kind gem. § 106a Abs 2 EStG 1988	-132,00 €
Einkommen	51.802,76 €

Die Einkommensteuer gem § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt: $(51.802,76 - 25.000,00) \times 15.125,00/35.000,00 + 5.110,00$	16.692,62 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	16.692,62 €
Unterhaltsabsetzbetrag	-350,40 €
Verkehrsabsetzbetrag	-291,00 €
Arbeitnehmerabsetzbetrag	-54,00 €
Pendlereuro	-42,67 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	15.954,55 €
Die Steuer für die sonstigen Bezüge beträgt:	
0 % für die ersten 620,00	0,00 €
6 % für die restlichen 6.729,12	403,75 €
Einkommensteuer	16.358,30 €
Anrechenbare Lohnsteuer (260)	-18.332,11 €
Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988	0,31 €
Festgesetzte Einkommensteuer	-1.973,50 €

4. Zulässigkeit der Revision

Gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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 sind die zu klarenden Rechtsfragen einerseits durch die zitierte ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entschieden, andererseits ist die Rechtslage nach den in Betracht kommenden Normen klar und eindeutig, somit liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinn des Art. 133 Abs. 4 B-VG vor, und zwar selbst dann, wenn zu einer dieser anzuwendenden Normen noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ergangen wäre (Vgl. VwGH 19.5.2015, Ra 2015/05/0030).

Linz, am 17. Jänner 2017