

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache des VNNN, Adresse, vertreten durch V, Steuerberatung, Adresse1, über die Beschwerde vom 7. November 2014 gegen den Bescheid des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 8. Oktober 2014 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2013 nach der am 12. Oktober 2016 durchgeführten mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben.

Die Einkommensteuer für das Jahr 2013 wird wie folgt festgesetzt:

| | |
|-------------------------------|----------------|
| Einkommensteuer: | 668,68 Euro |
| Anrechenbare Lohnsteuer: | -1.657,66 Euro |
| Rundung: | -0,02 Euro |
| Festgesetzte Einkommensteuer: | -989 Euro |

Die Bemessungsgrundlage und die Berechnung der Einkommensteuer sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

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

Entscheidungsgründe

Im Zuge seiner Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2013 machte der Beschwerdeführer neben Sonderausgaben Aufwendungen für Fachliteratur in der Höhe von 110,20 Euro, Reisekosten in der Höhe von 5.723,32 Euro und sonstige Aufwendungen in der Höhe von 486,31 Euro als Werbungskosten geltend.

In Beantwortung eines Vorhalts teilte der Beschwerdeführer mit Schreiben vom 1. Oktober 2014 der belangten Behörde die Zusammensetzung der geltend gemachten Werbungskosten mit und legte Bestätigungen und Reiserechnungen für das Veranlagungsjahr vor.

Mit Bescheid vom 8. Oktober 2014 wurden neben Sonderausgaben Aufwendungen in der Höhe von 1.927,95 Euro als Werbungskosten berücksichtigt. In der Begründung wurde

ausgeführt, mangels korrekt geführter Fahrtaufzeichnungen (keine ordnungsgemäße Angabe des Reiseziels, Gesamtkilometerstand zu Beginn der Reise nicht angeführt, Privatkilometer nicht ausgeschieden) könnten die anzuerkennenden Kilometergelder nur im Schätzungswege ermittelt werden. Die Anforderung an die Qualität der Aufzeichnungen steige mit der Anzahl der zurückgelegten Kilometer. Es sei bereits im Vorjahr darauf hingewiesen worden, welchen Anforderungen die Aufzeichnungen zu entsprechen hätten. Auch die Fahrten nach Ort1 zur Fortbildung seien nicht aufgezeichnet worden. Es sei daher im Schätzungswege vorerst ohne weitere Prüfung die Berücksichtigung der behaupteten (aber weder durch Anwesenheitsbestätigungen, Lehrgangsplan, Fahrtaufzeichnungen oder sonst nachgewiesenen) Fahrten zur Fortbildung mit 1.223,04 Euro erfolgt. Taggelder seien bei regelmäßig wiederkehrenden Fahrten (zumindest einmal pro Woche) nur für die ersten fünf Tage anzuerkennen (132 Euro). Weitere Fahrtkostenaufwendungen seien mangels Nachweises in der Höhe geschätzt worden, in der auch die Vergütung durch den Arbeitgeber erfolgt sei. Daher keine Berücksichtigung zusätzlicher Beträge.

Dagegen richtete sich die Beschwerde vom 7. November 2014. Der Beschwerdeführer brachte vor, gemäß § 184 Abs. 1 BAO könne die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung schätzen soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen könne. Tatsächlich seien der Abgabenbehörde Reisekostenaufzeichnungen zur Verfügung gestellt worden. Eine Schätzung sei daher jedenfalls unzulässig. Fahrtkosten stellten im tatsächlichen Ausmaß Werbungskosten dar. Die dazu vom Abgabepflichtigen geführten Nachweise müssten die Kontrolle, sowohl des beruflichen Zwecks, als auch der tatsächlich zurückgelegten Fahrtstrecke erlauben. Die vorgelegten Reisekostenaufzeichnungen enthielten das Datum sowie Ziel und Zweck der Reise und die gefahrenen Kilometer. Somit sei das Fahrtenbuch ordnungsgemäß geführt worden. Hierzu werde eine Bestätigung des Dienstgebers über die berufliche Veranlassung der gefahrenen Kilometer vorgelegt. Weiters werde angefochten, dass der Kodex Bürgerliches Recht, welcher vom Beschwerdeführer zwingend für den Universitätslehrgang Versicherungswirtschaft angeschafft habe werden müssen, im Einkommensteuerbescheid unberücksichtigt geblieben sei. Es werde daher der Antrag gestellt, der Beschwerde vollinhaltlich stattzugeben.

Mit der Beschwerdevorentscheidung vom 21. November 2014 wurde der Beschwerde teilweise stattgegeben und auch die Aufwendungen für die Anschaffung des genannten Kodex als Werbungskosten berücksichtigt. Begründend wurde ausgeführt, es sei zu schätzen, wenn Bücher oder Aufzeichnungen, die der Abgabepflichtige nach den Abgabenvorschriften zu führen habe, formelle Mängel aufweisen würden, die geeignet seien, die sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen. Die Mindestanforderungen an ein Fahrtenbuch seien jedenfalls auch der Kilometerstand am Anfang und Ende jeder beruflichen Fahrt, Dauer der Fahrt (alle Fahrten würden zur vollen Stunde enden) Zweck der beruflichen Fahrt (Kundenbesuch allein sei zu wenig) Reiseziel und gefahrene Kilometer getrennt nach beruflichen und privaten Fahrten. Ein Fahrtenbuch sei in

geschlossener Form ohne die Möglichkeit der nachträglichen Manipulation zu führen. Über die korrekte Führung gemäß den Abgabenvorschriften befinde die Abgabenbehörde und nicht der Arbeitgeber.

Mit Schreiben vom 29. Dezember 2014 stellte der Beschwerdeführer, vertreten durch V, Steuerberatung, den Antrag auf Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht. Darin wurde im Wesentlichen vorgebracht, die von ihm geführten Reisekostenaufzeichnungen würden jedenfalls den gesetzlichen Anforderungen von Reisekostenabrechnungen entsprechen. Schon allein aus Datenschutz- und wettbewerbsrechtlichen Gründen könne keinesfalls eine genaue Namhaftmachung der jeweiligen Kunden in den Reisekostenaufzeichnungen erfolgen. Die ordnungsgemäße Kundenbetreuung im Außendienst sei vom Arbeitgeber bestätigt worden.

Selbst bei einer Schätzungsberechtigung müsse eine solche die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben. Im Zuge des Schätzungsverfahrens müsse die Behörde auf die für die Schätzung relevanten Behauptungen eingehen. Die belangte Behörde habe übersehen, dass sämtliche Fahrtkosten beziffert und unter Beweis gestellt worden seien. Die vom Beschwerdeführer vorgelegten Aufzeichnungen seien ignoriert worden und es sei unzulässigerweise geschätzt worden. Dem Grunde nach sei keinerlei Schätzungsberechtigung gegeben gewesen, da alle Unterlagen offen gelegt worden seien.

Fahrtkosten stellten im tatsächlichen Ausmaß Werbungskosten dar. Die vorgelegten Reisekostenaufzeichnungen enthielten Datum, Ziel und Zweck der Reisen und die gefahrenen Kilometer. Somit sei das Fahrtenbuch ordnungsgemäß geführt worden. Nach allgemeinen Gegebenheiten würden Reisekostenabrechnungen in Listen geführt, die weder den Anfangs- noch den Endbestand der Kilometer enthielten. Dies würde von allen Dienstnehmern des Arbeitgebers des Beschwerdeführers so gehandhabt. Aus den beiden (vorgelegten) Gutachten gemäß § 57a Kraftfahrzeuggesetz ließen sich die gesamt gefahrenen Kilometer ableiten, davon betrage die berufliche Kilometerleistung rund 66%. Der Dienstgeber des Beschwerdeführers habe die berufliche Kilometerleistung bestätigt, weil ein bestimmter Betrag zur Auszahlung gelangt sei. Abschließend beantragte der Beschwerdeführer die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung.

In Beantwortung eines Vorhalts gab der Arbeitgeber des Beschwerdeführers mit Schreiben vom 25. Juli 2016 an, der Beschwerdeführer sei erst seit Sommer 2014 im Kundenbüro in Ort2 tätig. Nach Aufforderung durch das Bundesfinanzgericht teilte die Vertreterin des Beschwerdeführers in ihrer Stellungnahme vom 25. August 2016 dazu mit, nach Rücksprache mit seinem Dienstgeber habe sich der Dienstort geklärt, und es gebe gegen den Dienstort Ort3 keine Einwände.

Nach Ersuchen durch das Bundesfinanzgericht teilte die Anstalt mit Schreiben vom 22. August 2016 mit, der Beschwerdeführer habe ab Oktober 2013 den Universitätslehrgang für Versicherungswirtschaft besucht. Die Lehrveranstaltungen hätten jeweils am Freitag und Samstag stattgefunden.

In der mündlichen Verhandlung stellte der Beschwerdeführer den Dienstort Ort3 außer Streit. Der Beschwerdeführer gab an, die Strecke zwischen dem Wohnort und dem Dienstort täglich zurückgelegt zu haben. Es habe keine vorgegebenen Dienstzeiten gegeben, im Regelfall sei er an den Vormittagen im Kundenbüro erreichbar gewesen. Die vorgelegten Reiserechnungen seien nachträglich erstellt worden, Grundlage hierfür seien die täglich vorgenommenen Kalendereintragungen gewesen. Die Strecke zwischen dem Wohnort des Beschwerdeführers und dem Dienstort betrage laut Pendlerrechner mehr als 20 Kilometer.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Der Beschwerdeführer, mit Wohnort in Ort2, war im Veranlagungsjahr bei einem Versicherungsunternehmen als Kundenberater beschäftigt. Die Arbeitsstätte des Beschwerdeführers befand sich im Kundenbüro in Ort3. Die Wegstrecke zwischen dem Wohnort in Ort2 und seiner Arbeitsstätte in Ort3 beträgt 20 Kilometer. Das Kundenbüro in Ort3 hat der Beschwerdeführer täglich aufgesucht. Ab Oktober 2013 hat der Beschwerdeführer einen Universitätslehrgang für Versicherungswirtschaft besucht.

Gemäß dem im Abgabenverfahren vorherrschenden Grundsatz der freien Beweiswürdigung (§ 167 BAO) genügt es nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (zB VwGH 20.7.2011, 2009/17/0132).

Der Dienstgeber des Beschwerdeführers hat mit Schreiben vom 25. Juli 2016 auf Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes, wonach im Dienstvertrag das Kundencenter Ort3 als Arbeitsort ausgewiesen sei und daher von einem Dienstort Ort3 auszugehen sei, mitgeteilt, der Beschwerdeführer sei erst seit Sommer 2014 im Kundencenter Ort2 tätig. Der Beschwerdeführer teilte mit Eingabe vom 25. August 2016 mit, nach Rücksprache mit seinem Dienstgeber habe sich dies nun geklärt und es gebe gegen den Dienstort Ort3 für das Jahr 2013 keine Einwände. In der mündlichen Verhandlung stellte der Beschwerdeführer den Dienstort Ort3 außer Streit. Aufgrund des Dienstvertrages und der Angaben des Dienstgebers und des Beschwerdeführers stand somit fest, dass sich im Veranlagungsjahr die Arbeitsstätte des Beschwerdeführers im Kundenbüro in Ort3 befunden hat. Der Beschwerdeführer hat mit Schreiben vom 19. August 2013 der belangten Behörde gegenüber betreffend die Einkommensteuer 2012 mitgeteilt, er habe sich jeden Tag im Kundenbüro in Ort3 befunden. In der mündlichen Verhandlung gab der Beschwerdeführer an, auch im Veranlagungsjahr habe er im Regelfall an jedem Arbeitstag das Büro in Ort3 aufgesucht, um dort an den Vormittagen erreichbar zu sein. In den vom Beschwerdeführer vorgelegten Reiserechnungen ist (sofern nachfolgend nicht anders angeführt) bei allen Eintragungen Ort3 als (ein) Reiseziel ausgewiesen. Bei den Eintragungen zu drei Tagen scheint Ort3 nicht als Reiseziel auf, jedoch war aufgrund der Angaben (Raum Stainach, Raum Rottenmann) davon auszugehen, dass der Beschwerdeführer auch an diesen Tagen in Ort3 war. Das Bundesfinanzgericht erachtete

es daher als erwiesen, dass der Beschwerdeführer im Regelfall an jedem Arbeitstag das Kundenbüro in Ort3 aufgesucht hat.

In den vorgelegten Reiserechnungen hat der Beschwerdeführer für die Strecke zwischen Ort2 und Ort3 19 Kilometer ausgewiesen. In der mündlichen Verhandlung hat der Beschwerdeführer angegeben, er gehe davon aus, dass es sich dabei um die Strecke zwischen dem Kundenbüro in Ort2 und jenem in Ort3 gehandelt habe. Abfragen in Routenplanern weisen für die Strecke zwischen dem Wohnort des Beschwerdeführers und dem Dienstort in Ort3 eine Entfernung von 19,8 Kilometer (google.maps) oder 20 Kilometer (ViaMichelin) aus. Nach dem ab dem Folgejahr für die Ermittlung der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (verpflichtend) zu verwendenden Pendlerrechner beträgt die Entfernung zwischen dem Wohnort in Ort2 und der Arbeitsstätte in Ort3 (gerundet) 21 Kilometer. Das Bundesfinanzgericht erachtete es daher als erwiesen, dass die Entfernung zwischen dem Wohnort des Beschwerdeführers und der Arbeitsstätte in Ort3 (zumindest) 20 Kilometer beträgt.

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Die Werbungskosten werden von den Einnahmen eines Steuerpflichtigen abgezogen und mindern die Steuerbemessungsgrundlage.

Werbungskosten sind grundsätzlich von Amts wegen zu berücksichtigen. Als Werbungskosten geltend gemachte Aufwendungen sind über Verlangen der Abgabenbehörden nach Art und Umfang nachzuweisen oder, wenn dies nicht möglich ist, wenigstens glaubhaft zu machen (VwGH 22.12.2011, 2008/15/0164).

Das Bundesfinanzgericht hat gemäß § 269 Abs. 1 BAO im Beschwerdeverfahren die Obliegenheiten und Befugnisse, die den Abgabenbehörden auferlegt und eingeräumt sind.

Die Glaubhaftmachung hat den Nachweis der Wahrscheinlichkeit zum Gegenstand und unterliegt den Regeln der freien Beweiswürdigung (VwGH 28.5.2008, 2006/15/0125).

Unter dem Titel Reisekosten wurden Aufwendungen in der Höhe von 5.723,32 Euro als Werbungskosten geltend gemacht. Die darin enthaltenen Aufwendungen (Fahrkosten, Taggeld) für die Teilnahme am Universitätslehrgang für Versicherungswirtschaft waren unstrittig. Strittig waren hingegen die darin enthaltenen Fahrkosten in der Höhe von 4.157,08 Euro. Im Schreiben vom 1. Oktober 2014 hat der Beschwerdeführer angegeben, im Veranlagungsjahr 18.720 Kilometer zurückgelegt zu haben. Die Kosten hierfür hat der Beschwerdeführer mit dem amtlichen Kilometergeld geschätzt ($18.720 \times 0,42 = 7.862,40$ Euro); davon wurde vom Beschwerdeführer der vom Dienstgeber steuerfrei ausbezahlte Ersatz (3.705,32 Euro) in Abzug gebracht.

Als Nachweis für die Fahrkosten hat der Beschwerdeführer Kopien von automationsunterstützt erstellten Reiserechnungen vorgelegt. Diese enthalten das Datum, die gefahrenen Kilometer und in einer eigenen Spalte die Angabe "Kundenbesuche" mit dem Zusatz der bereisten Orte (zum Beispiel "Ort2-Ort3-Ort2").

Reisekosten sind steuerlich nur dann anzuerkennen, wenn ihre berufliche Veranlassung und die tatsächlich zurückgelegten konkreten Fahrtstrecken mit einwandfreien Nachweisen belegt werden. Der berufliche Zweck und die Fahrtstrecken müssen eindeutig erwiesen oder zumindest glaubhaft gemacht werden. Dies ist schon im Hinblick darauf erforderlich, dass gleichartige Aufwendungen im Bereich der privaten Lebensführung anfallen, was eine klare Abgrenzung erforderlich macht (VwGH 20.11.1996, 89/13/0259). Der Nachweis von Fahrtkosten hat grundsätzlich mit einem Fahrtenbuch zu erfolgen. Ein Fahrtenbuch hat zumindest das Datum, die Dauer, das Ziel, den Zweck, den Beginn und das Ende einer Reise sowie den Kilometerstand bei Beginn und Ende der Reise und die gefahrenen Kilometer zu enthalten. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann von einem einwandfreien Nachweis nicht gesprochen werden, wenn die Aufzeichnungen zum Beispiel keine Angaben über das verwendete Kraftfahrzeug und über die Anfangs- und Endkilometerstände von beruflichen Fahrten enthalten (VwGH 21.10.1993, 92/15/0001).

Aus dem Wortlaut und aus dem Sinn und Zweck folgt, dass die dem Nachweis der beruflich veranlassten Fahrten und der tatsächlich zurückgelegten Fahrtstrecken dienenden Aufzeichnungen hinreichende Gewähr für ihre Vollständigkeit und Richtigkeit bieten und mit vertretbarem Aufwand auf ihre materielle Richtigkeit hin überprüfbar sein müssen. Dazu gehört auch, dass ein Fahrtenbuch zeitnah und in geschlossener Form geführt wird. Da die dabei zu führenden Aufzeichnungen eine buchförmige äußere Gestalt aufweisen sollen, ist erforderlich, dass die erforderlichen Angaben in einer gebundenen oder jedenfalls in einer in sich geschlossenen Form festgehalten werden müssen, die nachträgliche Einfügungen oder Veränderungen ausschließt oder zumindest deutlich als solche erkennbar werden lässt. Eine lose Ansammlung einzelner Aufzeichnungen kann daher schon begrifflich kein Fahrtenbuch sein. Ein Fahrtenbuch muss die Fahrten geordnet und in ihrem fortlaufenden zeitlichen Zusammenhang wiedergeben (BFH 9.11.2005, VI R 27/05).

Die vorgelegten Reiserechnungen erfüllten nicht die an ein Fahrtenbuch gestellten Anforderungen. Die Reiserechnungen wurden nachträglich erstellt. Basis hierfür seien laut Angaben des Beschwerdeführers die in einem Kalender vorgenommenen Eintragungen gewesen (in den Reiserechnungen scheint nur an drei Tagen der Verweis "Kalender" auf). Der Kalender wurde nicht vorgelegt. Dass diese Kalendereintragungen die Kilometerstände zu Beginn und Ende der jeweiligen Reisebewegung enthalten haben, wurde weder vom Beschwerdeführer behauptet, noch lässt sich aus den vorgelegten Unterlagen ein Anhaltspunkt hierfür entnehmen. Die vorgelegten Reiserechnungen, die nachträgliche Einfügungen oder Änderungen jederzeit möglich machen und nachträglich erstellt worden sind, bieten keine Gewähr für die Vollständigkeit und Richtigkeit der Aufzeichnungen und sind weder zeitnah noch in geschlossener Form geführt. Zudem enthalten diese Unterlagen keine Angaben über das verwendete Kraftfahrzeug, keine Angaben über die Kilometerstände und auch keine Angaben über Beginn und Ende der Dienstreisen (obwohl die Reiserechnungen diese Angaben vorsehen), keine

Angaben über privat und beruflich gefahrene Strecken und auch keine Angaben über die besuchten Kunden. Zu dem Einwand des Beschwerdeführers, aus Datenschutz- und Wettbewerbsgründen könne die genaue Namhaftmachung des jeweiligen Kunden in den Reiseaufzeichnungen nicht erfolgen, ist festzuhalten, dass die Abgabenbehörde und das Bundesfinanzgericht zur Geheimhaltung verpflichtet sind, und dass selbst die Reiserechnungen die Angabe des Zwecks der Dienstreise, der Polizzennummer, der Schadennummer oder des besuchten Kunden vorsehen. Ebenso wenig enthalten die vorgelegten Unterlagen die geltend gemachten und von der belangten Behörde berücksichtigten Fahrten für den Besuch des Universitätslehrganges. Die vorgelegten Unterlagen waren für den Nachweis oder die Glaubhaftmachung der beruflichen Veranlassung der darin angegebenen Fahrten und der tatsächlich zurückgelegten Fahrtstrecken nicht geeignet, denn sie bieten keine Gewähr für Vollständigkeit und Richtigkeit der Aufzeichnungen.

Festzuhalten ist, dass das Bundesfinanzgericht an das in Artikel 18 Abs. 1 B-VG verankerte Legalitätsprinzip gebunden ist, wonach die gesamte staatliche Verwaltung nur auf Grund der Gesetze ausgeübt werden darf. Die Lohnsteuerrichtlinien hingegen stellen nur einen Auslegungsbehelf zum Einkommensteuergesetz dar. Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten können aus den Richtlinien nicht abgeleitet werden (VwGH 28.1.2003, 2002/14/0139). An großzügigere Regelungen in den Lohnsteuerrichtlinien oder an eine etwaig von den gesetzlichen Bestimmungen abweichende, die Steuerpflichtigen begünstigende Verwaltungspraxis ist das Bundesfinanzgericht weder gebunden, noch können solche dem Beschwerdeführer zur Durchsetzung seines Standpunktes verhelfen.

Unbeschadet dessen ist festzuhalten, dass in den vorgelegten Reiserechnungen auch die Fahrten zwischen dem Wohnort und dem Dienstort des Beschwerdeführers enthalten sind. Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte werden aus Vereinfachungsgründen in pauschaler Form mit dem Verkehrsabsetzbetrag bzw. gegebenenfalls mit dem Pendlerpauschale abgegolten (VwGH 24.9.2007, 2006/15/0024). Für diese Wegstrecke zwischen der Wohnung in Ort2 und der Arbeitsstätte in Ort3 können daher keine zusätzlichen Fahrtkosten berücksichtigt werden. Der auf die Wegstrecke Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung entfallende Fahrtkostenaufwand ist auch dann gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 abgegolten, wenn diese Strecke nicht direkt zurückgelegt wird. Diese Bestimmung kommt auch dann zur Anwendung, wenn Außendienst versehende Arbeitnehmer vor oder nach der Reise oder zwischendurch zur Verrichtung von Innendienst die Arbeitsstätte aufsuchen und am selben Tag zu ihrer Wohnung zurückkehren. Die Dauer und die Art des Innendienstes sind nicht entscheidend. Der Tatbestand ist erfüllt, wenn so wie beim Beschwerdeführer an einem Arbeitstag die Wegstrecke Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung zurückgelegt wird. Erfolgen dabei Kundenbesuche, so sind nur die Aufwendungen für den Umweg als Fahrtkosten zu berücksichtigen. Der Aufwand für die Fahrtstrecke Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung ist

bereits gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 abgegolten und daher von den Aufwendungen für die Gesamtstrecke abzuziehen.

Für die Strecke Wohnort-Arbeitsstätte-Wohnort hat der Beschwerdeführer in den vorgelegten Unterlagen 38 Kilometer angegeben. Laut den vorgelegten Reiserechnungen hat der Beschwerdeführer im Veranlagungsjahr an 254 Tagen gearbeitet und ist dabei an 253 Tagen nach Ort3 gefahren. Für die Strecke Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung ergibt dies somit 9.614 Kilometer (253 Tage x 38 Kilometer); zieht man diese von den laut den Reiserechnungen gesamt gefahrenen Kilometer (18.720) ab, so verbleiben 9.106 Kilometer. Bei einer Schätzung der dafür angefallenen Kosten mit dem amtlichen Kilometergeld (so wie vom Beschwerdeführer vorgenommen) ergibt dies einen Betrag in der Höhe von 3.824,52 Euro. Vom Dienstgeber hat der Beschwerdeführer steuerfreie Fahrtkostenersätze in der Höhe von 3.705,32 Euro erhalten. Auch wenn mit den vorgelegten Reiserechnungen die berufliche Veranlassung und die tatsächlichen Fahrtstrecken nachgewiesen oder glaubhaft gemacht hätten werden können, so wäre festgestanden, dass dem Beschwerdeführer die Aufwendungen, die für andere Fahrten als für solche zwischen Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung entstanden sind, beinahe zur Gänze vom Dienstgeber (steuerfrei) ersetzt worden sind.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 in Verbindung mit § 124b Z 242 EStG 1988 gilt ab der Veranlagung für das Jahr 2013 für die Berücksichtigung der Aufwendungen des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (auszugsweise) Folgendes:

"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) ...

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 lit. d ist, dass der Arbeitnehmer an mindestens elf Tagen im Kalendermonat von der Wohnung zur Arbeitsstätte fährt. (...) "

Gemäß § 33 Abs. 5 Z 4 EStG 1988 steht bei Einkünften aus einem bestehenden Dienstverhältnis ein Pendlereuro in der Höhe von jährlich zwei Euro pro Kilometer der einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu, wenn der Arbeitnehmer Anspruch auf ein Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 hat.

Die Entfernung zwischen der Wohnung in Ort2 und der Arbeitsstätte in Ort3 beträgt 20 Kilometer. Es war zu prüfen, ob zumindest hinsichtlich der halben Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte die Benützung eines Massenbeförderungsmittels nicht zumutbar war.

Eine Unzumutbarkeit wird jedenfalls (auch und vor allem) dann vorliegen, wenn Massenbeförderungsmittel für die Fahrten von der Wohnung zur Arbeitsstätte entweder gar nicht oder nicht zu den erforderlichen Zeiten zur Verfügung stehen (VwGH 28.10.2008, 2006/15/0319). Auf der gesamten Strecke zwischen dem Wohnort des Beschwerdeführers und seiner Arbeitsstätte standen Massenbeförderungsmittel zur Verfügung. Diese verkehrten regelmäßig und benötigten für diese Strecke knapp 30 Minuten.

Im Nahbereich von 25 km ist die Benützung des Massenbeförderungsmittels jedenfalls zumutbar, wenn die Gesamtfahrzeit für die einfache Fahrtstrecke nicht mehr als 90 Minuten beträgt (VwGH 4.2.2009, 2007/15/0053). Bei Hinzurechnung der Zeiten für den Fußweg von der Wohnung zur Haltestelle in Ort2 (3 Minuten) und von der Haltestelle in Ort3 zum Kundenbüro (9 Minuten) beträgt die Wegzeit für die gesamte Strecke rund 40 Minuten. Die Benützung des Massenbeförderungsmittels war daher jedenfalls zumutbar. Ähnlich verhält es sich auf der Retourfahrt, auch dafür betrug die gesamte Wegzeit rund 40 Minuten. Der Beschwerdeführer hatte keine vorgegebenen Arbeitszeiten. Wartezeiten waren daher bei der Ermittlung der Gesamtwegzeit nicht zu berücksichtigen.

Bei Arbeitnehmern, die ihren eigenen Personenkraftwagen an der Arbeitsstätte für Dienstverrichtungen benötigen, stellt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Bestimmung des Pendlerpauschales nicht darauf ab, ob das private Kraftfahrzeug dem Steuerpflichtigen als Arbeitsmittel dient (VwGH 28.10.2008, 2006/15/0319). Das Berufserfordernis der Verwendung des eigenen Kraftfahrzeuges als Arbeitsmittel am Arbeitsort ist für die Beurteilung der Zumutbarkeit eines öffentlichen Verkehrsmittels nicht maßgeblich.

Die Benützung eines Massenbeförderungsmittels war zumutbar; die Voraussetzungen für die Berücksichtigung eines Pendlerpauschales gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. d EStG 1988 waren nicht gegeben. Es war daher neben den bereits mit Beschwerdevorentscheidung berücksichtigten Werbungskosten das Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 in der Höhe von 696 Euro zu berücksichtigen. Weiters stand dem Beschwerdeführer gemäß § 33 Abs. 5 Z 4 EStG 1988 ein Pendlereuro in der Höhe von 40 Euro zu.

Gemäß Art. 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.

Das Bundesfinanzgericht ist von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abgewichen. Im Gegenteil, die Entscheidung stützt sich auf die einschlägigen Bestimmungen und auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Da im gegenständlichen Beschwerdeverfahren keine Rechtsfragen aufgeworfen worden sind, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukommt, ist eine Revision nicht zulässig.

Aus den dargestellten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 17. Oktober 2016