

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter D in der Beschwerdesache Bf. über die Beschwerde vom 09.07.2014 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Wien 1/23 vom 02.07.2014, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2012 und 2013 zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 wird gemäß § 279 BAO im Umfang der Beschwerdevorentscheidung teilweise Folge gegeben.

Betreffend Bemessungsgrundlagen und der Höhe der festgesetzten Abgabe wird auf die Beschwerdevorentscheidung verwiesen.

II. Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2013 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt:

Das Bundesfinanzgericht legt seinen Erwägungen, anhand der Aktenlage, folgenden Sachverhalt zu Grunde:

Der Beschwerdeführer (Bf.) war in den streitgegenständlichen Jahren 2012 und 2013 als Berufskraftfahrer tätig. Diesen Beruf übte er seit Juli 2011 in Österreich aus. Er arbeitete von Montag bis Freitag, wobei er zwischen 4 und 5 Uhr morgen zu arbeiten begann. Während der Woche schlief der Bf. im LKW und am Wochenende fuhr er zu seiner Familie nach Ungarn. Bis 09.08.2013 arbeitete er 218 km von seiner Familie und Wohnstätte entfernt. Von 12.08. bis 11.10. betrug die Entfernung 203 km und ab 28.10. 224 km. Während dieser Zeit war der Bf. auch in einer Wohnung in Wien im 10. Bezirk mit Nebenwohnsitz gemeldet, welche, nach eigenen Angaben, nur als reine Postadresse diente. Der Bf. wohnte in Ungarn zusammen mit seiner Partnerin und deren gemeinsamen

2009 und 2011 geborenen Kindern. Seiner Partnerin verdiente weniger als € 6.000,00 jährlich. Seit Oktober 2016 befindet sich sein Hauptwohnsitz in Wien.

Bisheriger Verfahrensverlauf:

Der Bf. reichte seine Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung 2012 und 2013, unterfertigt am 06.03.2014, ein und beantragte, – neben unstrittigen Werbungskosten, Sonderausgaben, dem Alleinverdienerabsetzbetrag und dem Kinderfreibetrag für seine beiden 2009 und 2011 geborenen Kinder – ein Pendlerpauschale iHv jeweils € 2.568,00 zu berücksichtigen. Weiters sei er Berufskraftfahrer und habe 2012 bei der Str, 218 km von seiner Wohnstätte entfernt, gearbeitet, ohne dass für den Arbeitsweg öffentliche Verkehrsmittel zumutbar gewesen wären. 2013 habe der Bf. zeitweise auch bei der Mü, 203 km entfernt, und bei der P, 224 km entfernt, gearbeitet und den Weg zwischen Wohnung und Arbeitsstätte jeweils 4- bis 7-mal pro Monat zurückgelegt.

Im Ergänzungsersuchen vom 03.06.2014 wurde der Bf. ersucht, zu seinem Wohnsitz in 1100 Wien Stellung zu nehmen und gefragt, wie oft und wann er die Fahrten von welcher der beiden Wohnstätten zur Arbeitsstätte zurücklege.

Der Bf. antwortete darauf fristgerecht, dass die Adresse in Wien lediglich eine Postadresse sei, die er für seine Bankangelegenheiten nütze. Weiters sei er in Österreich ständig im LKW unterwegs, nächtige von Montag bis Freitag auch in diesem und fahre am Wochenende nach Hause. Auch könne er keine öffentlichen Verkehrsmittel nützen, da er am Montag meist zwischen 4 und 5 Uhr morgens zu arbeiten beginne.

In den Einkommensteuerbescheiden vom 02.07.2014 wurde 2012 kein Pendlerpauschale angesetzt, da eine aliquote Berücksichtigung für wöchentliche Fahrten erst ab 2013 möglich sei. 2013 wurde ein Pendlerpauschale iHv € 1.224,00 und ein Pendlereuro iHv € 1,00 berücksichtigt, da das Pendlerpauschale für wöchentliche Heimfahrten zu aliquotieren sei und daher ein Drittel des maximalen Pendlerpauschales berechnet worden sei. Weiters habe er nach den Jahreslohnzetteln 2013 von 01.01. bis 09.08. bei der Str, von 12.08. bis 11.10. bei Mü und von 28.10. bis 31.12. bei P gearbeitet.

In seiner fristgerecht eingebrachten Beschwerde beantragte der Bf. – unter Bezugnahme auf ein Telefonat mit dem zuständigen Bearbeiter des Finanzamtes – die Heimfahrerpauschale ab 40 km iHv € 2.568,00 anzuerkennen, da er dies in seinen Anträgen unbemerkt falsch ausgefüllt habe.

Mit Beschwerdeverentscheidung (BVE) vom 16.07.2014 wurden die Bescheide abgeändert. 2012 wurde kein Pendlerpauschale angesetzt, da der Bf. weniger als 11 Fahrten pro Monat zwischen seinem Dienort und dem Familienwohntort unternommen habe. Stattdessen wurden Kosten für Familienheimfahrten iHv € 1.500,00 geschätzt. 2013 wurde ein Pendlerpauschale iHv € 856,00 und ein Pendlereuro iHv € 80,00 berücksichtigt, da das volle Pendlerpauschale für 40 km € 2.568,00 betrage und dieses aufgrund der wöchentlichen Heimfahrten nur zu einem Drittel zu berücksichtigen sei.

In seinem fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag beantragte der Bf., ihm das volle Pendlerpauschale anzuerkennen, da er jedes Wochenende eine Strecke von 220 km in eine Richtung zurücklege. Wenn er die 220 km durch 5 dividiere, komme er daher auf 44 km täglich. Weiters seien ihm diese Kosten tatsächlich entstanden und er müsse daher einen Mehrkostenaufwand durch das Pendeln tragen. Daher denke er, dass ihm dies rein rechtlich zustehe.

Das Finanzamt legte daraufhin die Beschwerde und die bezughabenden Akten dem BFG vor und führte in seiner Stellungnahme aus, dass 2012 für die Zuerkennung eines Pendlerpauschales mindestens 11 Fahrten pro Monat zwischen Wohnort und Dienstort nötig seien. Daher seien stattdessen Familienheimfahrten im Schätzungswege anerkannt worden. 2013 sei das Pendlerpauschale nur zu einem Drittel berücksichtigt worden, da die Familienheimfahrten monatlich nur zwischen 4- und 7-mal durchgeführt worden seien. Somit werde ersucht, den Vorlageantrag abzuweisen.

Rechtliche Grundlagen

Gemäß § 16 Abs. 1 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen Werbungskosten.

Gemäß § 16 Abs 1 Z 6 lit b EStG 1988 in der Fassung (idF) **vor** dem Bundesgesetzblatt (BGBl) I 53/2013 werden bei einer einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum **überwiegend** zurücklegt, von mehr als 20 km und wenn die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar ist, folgende Pauschbeträge berücksichtigt. Bei einer Fahrtstrecke von

20 km bis 40 km	696 Euro jährlich
40 km bis 60 km	1 356 Euro jährlich
über 60 km	2 016 Euro jährlich

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit c EStG 1988 idF **vor** BGBl I 53/2013 werden, wenn dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar ist, anstelle der Pauschbeträge nach lit b folgende Pauschbeträge berücksichtigt. Bei einer einfachen Fahrtstrecke von

2 km bis 20 km	372 Euro jährlich
20 km bis 40 km	1 476 Euro jährlich
40 km bis 60 km	2 568 Euro jährlich
über 60 km	3 672 Euro jährlich

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit c EStG 1988 **idF** BGBl I 53/2013 beträgt das Pendlerpauschale bei einer Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte von mindestens 20 km und bei Zumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels:

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.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit d EStG 1988 **idF** BGBl I 53/2013 beträgt, wenn die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Entfernung nicht zumutbar ist, 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.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit e TS 2 EStG 1988 **idF** BGBl I 53/2013 steht das jeweilige Pendlerpauschale nur zu einem Drittel zu, wenn der Arbeitnehmer an mindestens vier Tagen, aber an nicht mehr als sieben Tagen im Kalendermonat von der Wohnung zur Arbeitsstätte fährt. Werden Fahrtkosten als Familienheimfahrten berücksichtigt, steht kein Pendlerpauschale für die Wegstrecke vom Familienwohnsitz zur Arbeitsstätte zu.

Gemäß § 33 Abs. 5 Z 4 EStG 1988 **idF** BGBl I 53/2013 steht bei Einkünften aus einem bestehenden Dienstverhältnis ein Pendlereuro in Höhe von jährlich zwei Euro pro Kilometer der einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte als Absetzbetrag zu, 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.

Gemäß § 124b Z 242 TS 1 EStG 1988 sind § 16 Abs. 1 Z 6 lit c bis j, § 20 Abs. 1 Z 2 lit e und § 33 idF BGBl I 53/2013 erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2013 anzuwenden.

Gemäß § 184 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Erwägungen

Der Bf. hat von Montag bis Freitag im LKW geschlafen und ist zum Wochenende zu seiner Familie nach Ungarn gefahren. Somit hat er die Strecke von seinem Familienwohnsitz zu seiner Arbeitsstätte 4- bis 5-mal pro Monat zurückgelegt.

Für das Jahr **2012** ist die Fassung des § 16 Abs 1 Z 6 EStG 1988 **vor** dem BGBl I 53/2013 anzuwenden (§ 124b Z 242 TS 1 EStG 1988). Gemäß § 16 Abs 1 Z 6 lit b EStG 1988

idF vor BGBl I 53/2013 wird der zusätzliche Pauschbetrag nur dann berücksichtigt, wenn der Arbeitnehmer die Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte im Lohnzahlungszeitraum **überwiegend** zurücklegt. Dieses Überwiegen bedeutet für den Fall, dass der Lohnzahlungszeitraum ein Monat ist, und für den vollen Kalendermonat 20 Arbeitstage angenommen werden können und für ein Überwiegen daher an mindestens 11 Tagen die Strecke Wohnung-Arbeitsstätte zurückgelegt werden muss. Im gegenständlichen Fall ist der Bf. diese Strecke allerdings lediglich 4- bis 5-mal pro Monat gefahren. Somit hat er diese Strecke in Anbetracht von mindestens 20 Arbeitstagen pro Monat eindeutig nicht überwiegend zurückgelegt. Daher besteht für das Jahr 2012 kein Anspruch auf ein Pendlerpauschale. Die vom Bf. durchgeführte Aufteilung der gefahrenen Strecke auf 5 Arbeitstage ist nicht zulässig, da es, wie oben beschrieben, auf die Entfernung zwischen Arbeitsstätte und Wohnung und die überwiegende Zurücklegung ankommt und eine solche Durchschnittsbetrachtung nicht vom Gesetzgeber vorgesehen ist.

Für das Jahr **2013** ist § 16 Abs 1 Z 6 EStG 1988 **idF** BGBl I 53/2013 anzuwenden (§ 124b Z 242 TS 1 EStG 1988). In dieser Fassung ist für die Berücksichtigung eines Pendlerpauschales dieses Überwiegen nicht mehr notwendig. Vielmehr steht gemäß § 16 Abs 1 Z 6 lit e TS 2 EStG 1988 idF BGBl I 53/2013 das jeweilige Pendlerpauschale zu einem Drittel zu, wenn der Arbeitnehmer an mindestens vier Tagen, aber an nicht mehr als sieben Tagen im Kalendermonat von der Wohnung zur Arbeitsstätte fährt. Da im gegenständlichen Fall der Bf. diese Strecke 4- bis 5-mal pro Monat zurückgelegt hat, steht ihm ein Drittel des Pendlerpauschales zu. Unstrittig ist dem Bf. aufgrund seines frühen Arbeitszeitbeginns am Montagmorgen die Benützung eines Massenbeförderungsmittels nicht zumutbar gewesen. Daher ist 2013 ein Drittel des großen Pendlerpauschales für mehr als 60 km, somit € 1.224,00, zu berücksichtigen, da der Bf. zwischen 203 und 224 km, und daher jedenfalls über 60 km, von seiner Arbeitsstätte entfernt gewohnt hat.

Ebenso steht dem Bf. **2013** gemäß § 33 Abs 5 Z 4 EStG 1988 idF BGBl I 53/2013 ein Pendlereuro zu. Dieser ist von der Länge der einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abhängig und beträgt jährlich € 2,00 je km. 2013 hat der Bf. 7 Monate 218 km, 3 Monate 224 km und 2 Monate 203 km von seiner Wohnung entfernt gearbeitet. Daraus ergäbe sich ein Pendlereuro iHv € 434,00. Dieser ist allerdings beim Bf. ebenfalls nur zu einem Drittel zu berücksichtigen und beträgt daher € 144,67 (§ 33 Abs 5 Z 4 EStG 1988 idF BGBl I 53/2013 in Verbindung mit § 16 Abs 1 Z 6 lit e TS 2 EStG 1988 idF BGBl I 53/2013).

Für das Jahr **2012** wurden weiters vom Finanzamt Kosten für Familienheimfahrten iHv € 1.500,00 geschätzt und als Werbungskosten iSd § 16 Abs 1 EStG 1988 angesetzt. Die Berücksichtigung dieser Kosten steht dem Bf. grundsätzlich zu, da die tägliche Rückfahrt zu seinem Familienwohnsitz in Ungarn jedenfalls aufgrund der weiten Entfernung von über 200 km unzumutbar gewesen ist. Ebenso ist auch die Verlegung seines Wohnsitzes in die Nähe seiner Arbeitsstätte 2012 noch nicht zumutbar gewesen, da der Bf. an seinem Familienwohnsitz in Ungarn mit seiner Partnerin und den gemeinsamen

minderjährigen Kindern gewohnt hat und er erst seit Juli 2011 in Österreich gearbeitet hat (vgl. VwGH 31.03.1987, 86/14/0165; VwGH 22.04.1986, 84/14/0198). Die Höhe der berücksichtigungswürdigen Kosten für die Familienheimfahrten muss grundsätzlich nachgewiesen werden (vgl. VwGH 26.07.2007, 2006/15/0111). Im gegenständlichen Fall wurden jedoch die Kosten der Familienheimfahrten weder dem Grunde, noch der Anzahl nach, nachgewiesen. Allerdings erscheinen die diesbezüglichen Darstellungen des Bf. durchaus glaubhaft und auch das Finanzamt tritt diesen nicht entgegen, sondern hat vielmehr bereits in seiner Beschwerdevorentscheidung Kosten für Familienheimfahrten im Schätzungswege berücksichtigt. Die Schätzung der Kosten mit € 1.500,00 für das Jahr 2012 gemäß § 184 Abs. 1 BAO erscheint auch dem Gericht als glaubhaft und angemessen. Der Bf. hat gegen diese Vorgangsweise ohnedies keine Einwendungen erhoben. Daher bleiben die 2012 zum Ansatz gebrachten Kosten für Familienheimfahrten iHv € 1.500,00 unverändert.

Für das Jahr **2013** besteht, wie bereits ausgeführt, Anspruch auf Berücksichtigung eines Pendlerpauschales. Daher sind gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit e TS 2 EStG 1988 idF BGBl I 53/2013 keine Kosten für Familienheimfahrten zu berücksichtigen, da nur entweder die Kosten für Familienheimfahrten oder das Pendlerpauschale für dieselbe Wegstrecke anzusetzen sind. Mangels konkreter Nachweise wären die Kosten für Familienheimfahrten, falls die übrigen Voraussetzungen erfüllt wären, ähnlich wie für das Jahr 2012 zu schätzen. Daher ist die Berücksichtigung des aliquoten Pendlerpauschales und des Pendlereuros für den Bf. günstiger und im Gegenzug sind keine Kosten für Familienheimfahrten zu berücksichtigen.

Im Ergebnis steht daher 2012 kein Pendlerpauschale zu. Im Jahr 2013 ist allerdings aufgrund der geänderten Rechtslage ein aliquotes Pendlerpauschale iHv € 1.224,00 und ein aliquoter Pendlereuro iHv € 144,67 zu berücksichtigen. Für das Jahr 2012 werden weiters, wie bereits in der Beschwerdevorentscheidung, geschätzte Kosten für Familienheimfahrten iHv € 1.500,00 als Werbungskosten angesetzt. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Revision ist nicht zulässig, da die Voraussetzungen für die Berücksichtigung des Pendlerpauschales sich sowohl für das Jahr 2012 als auch für das Jahr 2013 unmittelbar aus dem Gesetz ergeben und die Anwendung, soweit es den Fall des Bf.

betrifft, unstrittig ist. Ebenso sind die Voraussetzungen für die Berücksichtigung von Kosten für Familienheimfahrten als Werbungskosten in der obzit. Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bereits hinreichend geklärt.

Wien, am 5. Dezember 2019