

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 24. März 2015 gegen den Bescheid des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 23. März 2015 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2014 zu Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (Bf.) war als Arbeiter im Schichtbetrieb nichtselbständig tätig. Die Wohnung befand sich in ***1***, ***2***, der Arbeitsplatz in ***3***, ***4***.

In seiner **Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2014** vom 21.03.2015 beantragte der Bf. die Berücksichtigung eines Pendlerpauschales iHv. 270,- und eines Pendlereuros iHv. 137,-.

Die belangte Behörde erließ den **Einkommensteuerbescheid 2014** vom **23.03.2015** erklärungsgemäß.

In der per Finanzonline gegen den Bescheid erhobenen **Beschwerde** vom **24.03.2015** führte der Bf. aus:

*„Fehler bei Ersteingabe der Daten: es wurde irrtümlich anstatt des gesamten Pendlerpauschales nur die Differenz auf den bereits vom Arbeitgeber berücksichtigten Betrag eingegeben! Weiters bitte ich um Korrektur der Wohnadresse auf ***1***, ***2*** (HWS lt. ZMR)!“*

Der Arbeitgeber berücksichtigte lt. **Lohnzettel** das Pendlerpauschale mit 1.476,- und den Pendlereuro mit 42,- (= großes Pendlerpauschale für 21 km Wegstrecke).

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom **27.03.2015** wurde das Pendlerpauschale wieder auf den vom Dienstgeber im Zuge der Lohnverrechnung bereits berücksichtigten Betrag von 1.476,- EUR erhöht und der Pendlereuro auf 42,- EUR korrigiert.

Mit dem vom Bf. am **01.04.2014** eingebrachten **Vorlageantrag** wurde Folgendes beantragt:

*„Berücksichtigung des Pendlerpauschales iHv € 2.016,- sowie Berücksichtigung des Pendlereuros iHv € 226,- für eine Wegstrecke von 113 km lt Pendlerrechner, Abfrage für die Arbeitszeit von 13:00 bis 21:***BF1StNr1*** Uhr (Nachmittagsschicht).“*

In der Begründung berief sich der Bf. auf die Lohnsteuerrichtlinien, nach denen bei Schichtdienst grundsätzlich auf die voraussichtlich überwiegenden Verhältnisse abzustellen sei. Sei kein Überwiegen feststellbar, könne die für den Arbeitnehmer günstigere Variante berücksichtigt werden. Da der Bf. im Zweischichtbetrieb tätig sei und sich Früh- und Nachmittagschicht wochenweise abwechseln, könne ein Überwiegen tatsächlich NICHT festgestellt werden. Für die Arbeitszeit der Nachmittagschicht komme der Pendlerrechner zu dem Ergebnis, dass die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel möglich und zumutbar sei (Fahrt mit der Bahn von ***5*** über ***6*** nach ***7*** + Wege Wohnung-Bahnhof-Firma). Die so ermittelte Wegstrecke sei ebenfalls für Zwecke des Pendlereuros heranzuziehen.

Im **Ergänzungsersuchen** vom **27.04.2015** wurde der Bf. aufgefordert, folgende Unterlagen nachzureichen:

„1.) Eine Kopie der Arbeitsaufzeichnungen des Jahres 2014 von der Firma, damit die einzelnen Schichten belegt werden können.

2.) Eine Kopie des bei der Firma abgegebenen Ausdrucks des Pendlerrechner für das Jahr 2014.

3.) Eine Kopie des Ausdrucks des Pendlerrechners, der jetzt das höhere Pendlerpauschale ausweist.“

In der **Beantwortung des Ergänzungsersuchens** vom **26.05.2015** legte der Bf.

- Kopien der Arbeitsaufzeichnungen jedes einzelnen Monats des Jahres 2014
- und die bereits übermittelten drei Erklärungen/Nachweis zur Berücksichtigung des Pendlerpauschales und des Pendlereuro ab 01.01.2014 vor:

Abgefragter Tag/ Tag der Abfrage	kürzeste Strecke	Pendlerpauschale jährlich / monatlich	Pendlereuro jährlich / monatlich
Do, 10.04.2014/	20 km	372 EUR / 31 EUR	40 EUR / 3,33 EUR
Mi, 09.04.2014			
Arbeitsbeginn:	04:45 Uhr		
Arbeitsende:	13:00 Uhr		
Fr, 20.03.2015/	24 km	1476 EUR / 123 EUR	48 EUR / 4 EUR
Do, 19.03.2015			
Arbeitsbeginn:	04:45 Uhr		
Arbeitsende:	13:00 Uhr		
Fr, 20.03.2015/	113 km	2016 EUR / 168 EUR	226,00 EUR / 18,83 EUR
Do, 19.03.2015			
Arbeitsbeginn:	13:00 Uhr		
Arbeitsende:	21:15 Uhr		

Beim abgefragten Tag 10.04.2014 wurde das monatliche Pendlerpauschale von 31 EUR auf 123 EUR von Hand ausgebessert: Die Kilometerzahl der berechneten Strecke war vom Bf. durchgestrichen und mit „FALSCH, da nicht schnellste Strecke!“ handschriftlich kommentiert.

Aus den vorgelegten Zeitaufzeichnungen ergab sich eine Anzahl von 109 Frühschichten, 77 Nachmittagschichten und 42 Nachtschichten.

Im **Vorlagebericht** vom **22.06.2015** brachte die belangte Behörde vor:

„Das Finanzamt beantragt, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen und den Bescheid insofern abzuändern, als nur ein Pendlerpauschale von 372,- und ein Pendlereuro von 40,- berücksichtigt werden. Seit Inbetriebnahme des Pendlerrechners, ist zwingend die Pendlerverordnung anzuwenden. Der Bf. hat dem Dienstgeber im Jahr 2014 einen korrekten Ausdruck aus dem Pendlerrechner vorgelegt (Abfrage 9.4.2014, korrekte Adressen, korrekte

Arbeitszeit). Bei dieser Abfrage wurden die Zeiten der Frühschicht eingetragen. Bei Schichtdienst ist auf die voraussichtlich überwiegend für einen längeren Zeitraum (z.B. Kalenderjahr) vorliegenden Verhältnisse abzustellen und daraus einen repräsentativen Arbeitsbeginn bzw. ein repräsentatives Arbeitsende abzuleiten. Die Angaben des Bf. im Vorlageantrag, dass er im Zweischichtbetrieb gearbeitet habe (zu gleichen Teilen in Früh- und Nachmittagsschicht) sind nicht richtig. Eine nunmehr vom Finanzamt durchgeführte Auswertung der Zeitnachweisliste 2014 hat ergeben, dass im Dreischichtbetrieb - am häufigsten in der Frühschicht - gearbeitet wurde. Dies entspricht den im Pendlerrechner am 9.4.2014 eingegebenen Daten. Ermittelte der Pendlerrechner schon bei der Frühschicht, dass die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel unzumutbar ist und somit das große Pendlerpauschale zusteht, ist damit klar, dass auch bei der Nachtschicht und bei der Nachmittagsschicht (üblicherweise schlechtere Verbindungen bei öffentl. Verkehrsmitteln) die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel unzumutbar ist und daher das große Pendlerpauschale in der Höhe anzusetzen ist die der Pendlerrechner 2014 ermittelt hat.

Der Arbeitgeber wäre daher aufgrund der Verordnung verpflichtet gewesen, das Ergebnis der Pendlerrechners, 372,- Pendlerpauschale (großes PP für 2 – 20 km) und 40,- Pendlereuro bei der Lohnverrechnung zu berücksichtigen. Tatsächlich hat der Dienstgeber aber das große Pendlerpauschale für mehr als 20 – 40 km (1.476,-) und den Pendlereuro mit 42,- bei der lfd. Lohnverrechnung berücksichtigt.

Die Berücksichtigung eines Pendlerpauschales unter Zugrundelegung eines Pendlerrechnerausdruckes aus dem Jahr 2015 ist aufgrund der gesetzlichen Bestimmungen ausgeschlossen (es sind grundsätzlich für das Jahr 2014 die Verhältnisse des Jahres 2014 und nicht die Verhältnisse des Jahres 2015 maßgeblich).“

Die belangte Behörde legte folgende Dokumente vor:

- die oben erwähnten drei Ausdrucke des Pendlerrechners
- Ergänzungsersuchen vom 27.04.2015
- Beantwortung des Ergänzungsersuchens (Arbeitszeitaufzeichnungen 2014, drei Ausdrucke des Pendlerrechners)
- Auswertung der belangten Behörde betreffend Zeitnachweis
- Screenshot aus elektronischem Akt betreffend Verfahrensablauf und Grundlagen der BVE vom 27.03.2014

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer (Bf.) war als Arbeiter im Dreischichtbetrieb nichtselbständig tätig. Die Frühschicht überwog hierbei gegenüber der Nachmittagschicht und der Nachtschicht.

Auswertung Zeitnachweisliste

Monat	Früh- schicht	Nachmittags- schicht	Nacht- schicht	gesamt
Jänner	10		10	20
Februar	4	5	11	20
März	12	5	7	24
April	9	9	5	23
Mai	11	11	1	23
Juni	11	4	3	18
Juli	10	14		24
August	10	7		17
September	12	2	5	19
Oktober	13	10		23
November	5	5		10
Dezember	2	5		7
Summe	109	77	42	228

Die Wohnung des Bf. befand sich in ***1***, ***2*** und der Arbeitsplatz in ***3***, ***4*** (Entfernung ca. 20 Straßenkilometer).

In seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2014 beantragte der Bf. offenbar irrtümlich die Berücksichtigung eines Pendlerpauschales iHv. EUR 270,- und eines Pendlereuros iHv. EUR 137,-. Tatsächlich wollte der Bf. mit diesen Beträgen die Differenz zu den vom Arbeitgeber berücksichtigten Werten bekanntgeben.

Der Arbeitgeber berücksichtigte lt. Lohnzettel ein Pendlerpauschale von EUR 1.476,- und den Pendlereuro mit EUR 42,- (= großes Pendlerpauschale für 21 km Wegstrecke).

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich, soweit im Folgenden nicht Abweichendes bemerkt wird, widerspruchsfrei aus den ausgedruckten Pendlerrechner-Formularen und der restlichen Aktenlage.

Strittig war, in welcher Schicht der Bf. überwiegend arbeitete.

Der Bf. brachte vor, im Zweischichtbetrieb tätig zu sein. Da sich Früh- und Nachmittagschicht wöchentlich abwechseln würden, könne kein Überwiegen festgestellt werden.

Der belangten Behörde nach war der Bf. jedoch im Dreischichtbetrieb tätig, wobei die Frühschicht überwog.

Die Auswertung der Zeitnachweisliste 2014 ergab, dass der Bf. im Jahr 2014 in einer Jahresbetrachtung im Dreischichtbetrieb mit einem Verhältnis von 109:77:42 (Frühschicht, Nachmittagschicht, Nachtschicht) vorrangig in der Frühschicht (109) tätig war, was auch der Würdigung der belangten Behörde entsprach.

3. Rechtliche Beurteilung

Rechtliche Grundlagen

§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. c, d, e und j EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 53/2013 lautet:

*(1) „Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im folgenden ausdrücklich zugelassen ist. Hinsichtlich der durchlaufenden Posten ist § 4 Abs. 3 anzuwenden. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Werbungskosten sind auch:
(...)*

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

(...)

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:

- Führt 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.*
- Führt 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.

(...)

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 Z 4 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 53/2013 lautet:

„(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.“*

§ 1 Abs. 4 Pendlerverordnung idF. BGBl. II Nr. 154/2014

„Bei flexiblen Arbeitszeitmodellen (beispielsweise gleitender Arbeitszeit), ist der Ermittlung der Entfernung ein Arbeitsbeginn und ein Arbeitsende zu Grunde zu legen, das den überwiegenden tatsächlichen Arbeitszeiten im Kalenderjahr entspricht.“

§ 3 Abs. 3 und Abs. 4 Pendlerverordnung idF. BGBl. II Nr. 154/2014

„(3) Entsprechen die zeitlichen und örtlichen Umstände der Erbringung der Arbeitsleistung während des gesamten Kalendermonats im Wesentlichen jenen, die für den abgefragten Tag im Pendlerrechner bestehen, kann angenommen werden, dass das unter Verwendung des Pendlerrechners für den abgefragten Tag ermittelte Ergebnis mit dem übereinstimmt, das sich für alle maßgebenden Tage des Kalendermonats ergibt.

(4) Liegen für verschiedene abgefragte Tage unter Verwendung des Pendlerrechners unterschiedliche Ergebnisse vor, ist jenes maßgebend, das für einen abgefragten Tag (Abs. 3) ermittelt wurde, der jenem Kalenderjahr zuzurechnen ist, für das die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und die Beurteilung, ob die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar ist, zu beurteilen ist. In allen anderen Fällen ist die zeitnähere Abfrage nach Abs. 3 maßgebend.“

4.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Der Bf. war im Kalenderjahr 2014 im Dreischichtbetrieb tätig. Es war daher zunächst festzustellen, welche Tagesarbeitszeit der Beurteilung hinsichtlich des Pendlerpauschales als Basis diene.

Die Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z. 6 lit. c EStG 1988 fordert zunächst, dass im Lohnzahlungszeitraum (gemäß [§ 77 EStG 1988](#) im Kalendermonat) überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumindest hinsichtlich der einfachen 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 (VwGH 24.09.2008, [2006/15/0001](#)).

Dabei ergibt sich aufgrund der grundsätzlich monatsbezogenen Betrachtung in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. e EStG 1988 und in § 3 Abs. 3 und Abs. 4 der Pendlerverordnung hinsichtlich des Wechselschichtbetriebes die Frage, ob bezüglich der Höhe des Pendlerpauschales für jeden Kalendermonat eine überwiegende Schichtarbeitszeit festzustellen und zu Grunde zu legen war oder ob – wie in § 1 Abs. 4 Pendlerverordnung hinsichtlich flexibler Arbeitszeitmodelle angeordnet und in Rz 262 der [LStR 2002](#) behandelt - auf das Ergebnis des Pendlerrechners für die im Kalenderjahr überwiegende Schicht abzustellen ist.

Im konkreten Fall überwiegt bei einer jahresweisen Betrachtung die Frühschicht (Frühschicht : Nachmittagschicht : Nachtschicht im Verhältnis 109 : 77 : 42). Im Falle einer monatsweisen Betrachtung überwiegt die Frühschicht in sieben Monaten, die Nachmittagschicht in einem Monat und die Nachtschicht in ebenfalls in einem Monat. In zwei Monaten treten Früh- und Nachmittagschicht und in einem Monat Früh- und Nachtschicht gleich oft auf, sodass kein Überwiegen auf Monatsbasis festzustellen ist.

§ 1 Abs. 4 Pendlerverordnung stellt bei flexiblen Arbeitszeitmodellen bezüglich Arbeitsbeginn und Arbeitsende – wohl auch aus verfahrensökonomischen Gründen – auf die überwiegenden tatsächlichen Arbeitszeiten im Kalenderjahr ab. Da der Bf. im Kalenderjahr 2014 überwiegend in der Frühschicht tätig war, ist es sachgerecht, im hier gegebenen Fall von Wechselschichten bei demselben Arbeitgeber ebenfalls auf die überwiegend im Kalenderjahr vorliegenden Verhältnisse abzustellen.

Auch die (für das Bundesfinanzgericht nicht verbindlichen) [Lohnsteuerrichtlinien 2002 Rz 262](#) hegen keine Bedenken, bei Schichtbetrieb auf das Überwiegen im Jahreszeitraum und nicht auf einer monatsbezogenen Betrachtung abzustellen.

Das vorgelegte Pendlerrechner-Formular aus dem Jahr 2014 ergab für den 10.04.2014 eine Unzumutbarkeit der Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln sowie eine Strecke von 20 Autokilometer.

Dem Bf. stehen daher gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit d EStG 1988 ein Pendlerpauschale in Höhe von EUR 372,00 (jährlich) und gemäß § 33 Abs. 5 Z 4 EStG 1988 ein Pendlereuro iHv. EUR 40,00 (jährlich) zu.

Der angefochtene Bescheid war daher abzuändern.

4.2. 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 Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Linz, am 29. April 2021