

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri1*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 15.März 2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes Braunau Ried Schärding (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 7. März 2016 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2015 Steuernummer ***StNr.*** zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

1. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (Bf.) war von 01.01.2015 bis 15.12.2015 bei der ***1*** GmbH, ***2***, ***3*** (Unternehmen A) und von 16.12.2015 bis 31.12.2015 beim der ***4*** KG, ***5***, ***6*** (Unternehmen B), nichtselbständig beschäftigt.

Bei der Lohnverrechnung von Unternehmen A wurde ein Pendlerpauschale iHv 2.568,00 EUR (= Jahresbetrag) berücksichtigt, bei Unternehmen B iHv 16,53 EUR.

Mit **Einkommensteuererklärung 2015** vom **04.03.2016** beantragte die Bf. die Anerkennung von 540,11 EUR an Topf-Sonderausgaben sowie von 94,89 EUR an Kirchenbeiträgen. Die Anzahl der inländischen gehalts- oder pensionsauszahlenden Stellen wurde mit „2“ angegeben. Betreffend Pendlerpauschale bzw. Pendlereuro finden sich keine Angaben in der Erklärung.

Mit **Einkommensteuerbescheid 2015** vom **07.03.2016** wurde eine Nachforderung iHv 146,00 EUR festgesetzt. Die Veranlagung erfolgte erklärungskonform unter Berücksichtigung eines Pendlereuros iHv 101,38 EUR laut den Lohnzetteln der beiden Dienstgeber. Ein

Pendlerpauschale in der Höhe von 2.568,00 EUR wurde entsprechend der Lohnverrechnung des Unternehmens A sowie in der Höhe von 16,53 EUR des Unternehmens B berücksichtigt.

In der **Beschwerde** vom **15.03.2016** zog die Bf. den Antrag auf Arbeitnehmerveranlagung betreffend das Jahr 2015 zurück und beantragte die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2015 vom 07.03.2016, da sie nicht verpflichtet sei, einen Lohnsteuerausgleich einzureichen.

In der **Beschwerdevorentscheidung** vom **18.05.2016** wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Gem. § 41 Abs. 1 Z. 6 EStG liege eine Pflichtveranlagung vor, wenn der Arbeitnehmer eine unrichtige Erklärung abgegeben hat oder seiner Meldepflicht gem. § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG nicht nachgekommen ist. Der Arbeitgeber der Bf. habe bei der Lohnverrechnung die Pendlerpauschale in der Höhe von 2.586,00 EUR für das ganze Jahr 2016 steuermindernd berücksichtigt. Tatsächlich stehe das Pendlerpauschale nur bis 15.12.2016, dem Datum der Beendigung ihres Dienstverhältnisses, zu. Es handle sich daher um eine Pflichtveranlagung, weshalb die Erklärung nicht zurückgezogen werden könne.

Den **Vorlageantrag** vom **03.06.2016** begründete die Bf. damit, dass keine unrichtige Erklärung abgegeben worden sei und es sich daher um keine Pflichtveranlagung handeln könne. Die berücksichtigte Pendlerpauschale in Höhe von EUR 2.586,00 sei berechtigt. Der Austritt sei am 15.12.2015 erfolgt. Bei einem erfolgten Austritt während des Kalendermonats sei, bei Bezahlung einer Urlaubersatzleistung immer von 30 Lohnsteuertagen auszugehen, egal wie viele Urlaubstage zur Auszahlung gelangen würden. Dadurch würden Freibeträge und Pendlerpauschalen in derartigen Fällen ohne Aliquotierung bleiben (volle „Monatsbeiträge“). Die Lohnsteuer bei Urlaubersatzleistungen sei im § 67 Abs. 8 lit. d EStG 1988 geregelt. Die Bf. habe bei Austritt eine Urlaubersatzleistung erhalten.

Eine Urlaubersatzleistung, bei der SV-rechtlich (§ 11 Abs. 2 ASVG) die Pflichtversicherung für den Zeitraum weiterbesteht, der verstrichen wäre, hätte der Dienstnehmer den Urlaub im Anschluss an das Dienstverhältnis konsumiert, führe zu keinem Pflichtveranlagungstatbestand, wenn die Urlaubersatzleistung gemeinsam mit dem Monatsende abgerechnet wird.

Da sie beim Austritt eine Urlaubersatzleistung erhalten habe, sei keine unrichtige Erklärung abgegeben worden. Es handle sich somit nicht um eine Pflichtveranlagung.

Der im **Antrag auf Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO** vom **03.06.2016** angegebene Betrag betrug 146,00 EUR.

Im **Vorlagebericht** vom **23.06.2016** führt die belangte Behörde aus, dass die Beschwerde abzuweisen sei, da es sich um eine Pflichtveranlagung gem. § 41 Abs. 1 EStG handle.

Mit **Vorhalt** vom **21.03.2021** wurde der Bf. der Verfahrensgang zur Kenntnis gebracht.

Die Bf. wurde aufgefordert,

- die genauen Fundstellen mit Angabe der Randziffern der Lohnsteuerrichtlinien 2002 betreffend ihr Vorbringen im Vorlageantrag zu benennen und ihr Vorbringen näher zu erläutern und
- zu begründen, warum ihrer Ansicht nach offenbar für ein Monat mehr als ein volles Pendlerpauschale zustünde, da für den Dezember 2015 zunächst von ***1*** GmbH ein volles Pendlerpauschale und von der Firma ***4*** KG (zusätzlich) ein Pendlerpauschale berücksichtigt wurde.

Die Bf. wurde auf § 16 Abs. 1 Z 6 lit. e letzter Satz EStG 1988 („Einem Steuerpflichtigen steht im Kalendermonat höchstens ein Pendlerpauschale in vollem Ausmaß zu.“), § 77 Abs. 1 2. Satz EStG 1988 („Beginnt oder endet die Beschäftigung während eines Kalendermonats, so ist der Lohnzahlungszeitraum der Kalendertag.“) sowie betreffend die Aliquotierung des Pendlerpauschales (und des Pendlereuros) auf Rz 250a sowie 261 der Lohnsteuerrichtlinien hingewiesen.

Der Vorhalt wurde der Bf. mit Zustellnachweis per Hinterlegung zugestellt und von dieser bislang nicht beantwortet.

Die belangte Behörde brachte in der **elektronischen Eingabe** vom **22.03.2021** dazu Folgendes vor:

„Parteiengehör - Beschluss vom 17.03.2021 Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. e letzter Satz EStG 1988 steht einem Steuerpflichtigen im Kalendermonat höchstens ein Pendlerpauschale in vollem Ausmaß zu. Der Pendlereuro ist dabei im entsprechenden Ausmaß zu berücksichtigen. Da bei Unternehmen A auf dem Lohnzettel der gesamte Jahresbetrag berücksichtigt wurde und auch beim Unternehmen B das Pendlerpauschale berücksichtigt wurde, wäre dies zu kürzen. Gem. § 41 Abs. 1 Z. 6 EStG liege eine Pflichtveranlagung vor, wenn der Arbeitnehmer eine unrichtige Erklärung abgegeben hat oder seiner Meldepflicht gem. § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG nicht nachgekommen ist. Da im Kalendermonat Dezember mehr als ein volles Pendlerpauschale berücksichtigt wurde, liegt eine Meldepflicht und somit eine Pflichtveranlagung vor.“

2. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin (Bf.) war im beschwerdegegenständlichen Jahr von 01.01.2015 bis 15.12.2015 bei ***1*** GmbH, ***2***, ***3*** und von 16.12.2015 bis 31.12.2015 bei ***4*** KG, ***5***, ***6*** nichtselbständig beschäftigt.

Bei der Lohnverrechnung wurde aufgrund der Angaben der Bf. bei ***1*** GmbH ein Pendlerpauschale iHv EUR 2.568,00 (Jahresbetrag) und bei ***4*** KG ein Pendlerpauschale iHv EUR 16,53 (Jahresbetrag) berücksichtigt. Mit Einkommensteuerbescheid 2015 wurde eine Nachforderung iHv EUR 146,00 festgesetzt.

Die Bf. erhielt von der ***1*** Gesellschaft m.b.H. für den Zeitraum von 16.12.2015 bis 09.01.2016 eine Urlaubersatzleistung.

In der Beschwerde zog die Bf. den Antrag auf Arbeitnehmerveranlagung betreffend das beschwerdegegenständliche Jahr 2015 zurück.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ist unstrittig und ergibt sich widerspruchsfrei aus dem Parteilenvorbringen sowie der restlichen Aktenlage.

3. Rechtliche Beurteilung

Rechtliche Grundlagen

§ 16 Abs. 1 Z 6 lit e EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 105/2014 lautet:

„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:

- 1. 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.*
- 2. 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.“

§ 16 Abs. 1 Z 6 lit g EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 105/2014 lautet:

„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 Monats melden.“

Nach **§ 41 Abs 1 Z 6 EStG 1988** idF. BGBl. I Nr. 118/2015 ist eine Pflichtveranlagung durchzuführen, wenn:

„der Arbeitnehmer eine unrichtige Erklärung abgegeben hat oder seiner Meldepflicht gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 nicht nachgekommen ist.“

3. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Die Firma ***1*** GmbH hat als Arbeitgeber der Bf. das Pendlerpauschale in Höhe von EUR 2.586,00 bei der Lohnverrechnung steuermindernd berücksichtigt. Dabei handelt es sich um das Pendlerpauschale für das ganze Jahr. Ihr Dienstverhältnis wurde am 15.12.2016 beendet. Da die Bf. jedoch für den Zeitraum vom 16.12.2015 bis 09.01.2016 vom Arbeitgeber eine Urlaubersatzleistung erhielt und die Pendlerpauschale auch Zeiträume gewährt wird, in denen ein Anspruch auf Urlaubersatzleistung besteht, stand der Bf. das Pendlerpauschale für das ganze Jahr zu (*Hofstätter/Reichel*, EStG (58. Lfg 2015), § 16 Abs 1 Z 6 EStG Rz 27, vgl. auch LStR 2002 Rz 261).

Für den Zeitraum im Dezember 2015 ab 16.12.2015 erhielt die Bf. jedoch darüber hinaus zunächst ein weiteres Pendlerpauschale, welches von ***4*** KG in der Lohnabrechnung berücksichtigt wurde.

Ein zusätzliches (zweites) Pendlerpauschale steht für ein weiteres Dienstverhältnis nur dann zu, wenn dadurch im Lohnzahlungszeitraum überwiegend das Zurücklegen zusätzlicher Wegstrecken zwischen Wohnung und Arbeitsstätte verursacht wird (VwGH 28.06.2017, Ra 2016/15/0066, VwGH 31.03.2011, 2007/15/0147, VwGH 22.11.2006, 2004/15/0130, LStR 2002, Rz 272).

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 letzter Satz EStG 1988 steht einem Arbeitnehmer pro Kalendermonat höchstens ein Pendlerpauschale in vollem Ausmaß zu (*Hofstätter/Reichel*, EStG (58. Lfg 2015), § 16 Abs 1 Z 6 EStG Rz 29). Wenn mehrere Dienstverhältnisse vorliegen, die jeweils einen Anspruch auf ein aliquotes Pendlerpauschale vermitteln, sind diese im Rahmen der Veranlagung auf ein volles Pendlerpauschale für die längere Wegstrecke zu begrenzen. Der Verkehrsabsetzbetrag nach § 33 Abs. 5 Z 1 EStG 1988 steht jedem Arbeitnehmer auch bei mehreren Dienstverhältnissen jedenfalls nur einmal zu.

Die Bf. beantragte und bezog im Rahmen der Lohnverrechnung bereits für den Dezember des Beschwerdejahres ein volles Pendlerpauschale.

Da die Beschäftigungsverhältnisse zeitlich hintereinander gelagert sind und sich nicht überschneiden, steht der Bf. somit für den Monat Dezember nur ein (volles) Pendlerpauschale zu. Darüber hinaus ist keine Gewährung eines Pendlerpauschales zulässig.

Eine Veranlagung hat zu erfolgen, wenn der Arbeitnehmer eine unrichtige Erklärung abgegeben hat oder seiner Meldepflicht über Änderungen der für den Abzug des Pendlerpauschales nach § 16 Abs 1 Z 6 maßgeblichen Verhältnisse nicht nachgekommen ist. Stellt sich heraus, dass die Voraussetzungen für das beim Lohnsteuerabzug berücksichtigte Pendlerpauschale zu Unrecht angenommen worden sind, hat somit eine Pflichtveranlagung zu erfolgen.

Die Bf. beantragte und erhielt im Rahmen der Lohnverrechnung bei ***4*** KG, wie ausgeführt, ein weiteres Pendlerpauschale, obwohl für den Monat Dezember bereits das Pendlerpauschale für den ganzen Monat von ***1*** GmbH berücksichtigt worden war und der zweite Dienstgeber nicht weiter vom Wohnsitz der Bf. entfernt war als der erste Dienstgeber.

Daher war das zweite Pendlerpauschale zu Unrecht berücksichtigt und ein Pflichtveranlagungstatbestand verwirklicht worden (UFS 10.09.2010, RV/0160-W/10; *Hofstätter/Reichel*, EStG (67. Lfg 2018), § 41 EStG Rz 13). Wie aus den parlamentarischen Materialien (RV 270 der Beilagen XXIII. GP) zur Änderung von § 41 Abs. 1 Z 6 und § 83 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 (Z 8 und 11 der Novelle betreffend Einkommensteuergesetz 1988 im Abgabensicherungsgesetz 2007) hervorgeht, soll mit der Normierung des § 41 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 „der Fall des zu Unrecht berücksichtigten Pendlerpauschales als neuer Pflichtveranlagungstatbestand in § 41 vorgesehen werden“. Damit sollte verhindert werden, dass bei einem „zu Unrecht berücksichtigten Pendlerpauschale“ der Abgabenschuldige den Veranlagungsantrag zurückziehen kann, sollte sich in solchen Fällen eine Nachzahlung ergeben.

Ein Antrag auf Arbeitnehmerveranlagung kann nur dann wirksam zurückgezogen werden, wenn kein Grund für eine Pflichtveranlagung nach § 41 Abs. 1 EStG 1988 vorliegt (vgl. VwGH 18.11.2008, 2006/15/0320).

Da entgegen der Ansicht der Bf. ein Pflichtveranlagungstatbestand vorlag, konnte der Antrag auf Arbeitnehmerveranlagung von der Bf. daher nicht (zulässig) zurückgezogen werden.

Nachdem sich der angefochtene Bescheid der belangten Behörde in der Folge als richtig erwiesen hat, war die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

4. 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.

Im gegenständlichen Fall sind die zu klärenden Rechtsfragen durch die zitierte ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entschieden, sodass eine Revision nicht zulässig ist.

Linz, am 28. September 2021