

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 1. Juli 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 7. Juni 2019 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2018 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. In der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2018 beantragte der Beschwerdeführer das Pendlerpauschale (KZ 718) i.H.v. € 696,00 und den Pendlereuro (KZ 916) i.H.v. € 54,00.

Im Einkommensteuerbescheid 2018 vom 07.06.2019 berücksichtigte das Finanzamt das Pendlerpauschale und den Pendlereuro erklärungsgemäß.

2. In der Beschwerde vom 01.07.2019 beantragte der Beschwerdeführer das große Pendlerpauschale i.H.v. € 1.107,00 (€ 123,00 × 9 Monate) und einen Pendlereuro i.H.v. € 37,53. Er sei Schichtarbeiter bei ***AG3*** im Dreischichtbetrieb.

Der Beschwerde beigelegt wurde ein Ausdruck aus dem Pendlerrechner für die Schicht mit dem Arbeitsbeginn um 14:40 Uhr und dem Arbeitsende um 23:15 Uhr.

3. Nach Ergänzungsersuchen, die vom Beschwerdeführer unbeantwortet blieben, wies das Finanzamt die Beschwerde mit Beschwerdevereentscheidung vom 26.11.2019 als unbegründet ab. Das Pendlerpauschale berücksichtigte es i.H.v. € 652,00 und den Pendlereuro i.H.v. € 43,98. Begründend führte das Finanzamt aus, für die Dauer der Beschäftigung bei der Firma ***AG1*** sei ein Pendlerpauschale von monatlich € 123,00 sowie ein Pendlereuro von monatlich € 3,83 berücksichtigt worden. Vom 04.03. bis 31.05.2019 (gemeint wohl 2018) sei Arbeitslosengeld bezogen worden. Seit 01.06.2019 (gemeint wohl 2018) sei der Beschwerdeführer über die Firma ***AG2*** bei der Firma ***AG3*** als Leasingarbeiter tätig. Da die erforderlichen Unterlagen nicht beigebracht worden seien, habe für die Monate Juni bis Dezember 2018 nur das kleine Pendlerpauschale zwischen 20 und 40 km (monatlich € 58) sowie ein Pendlereuro von € 36,31 berücksichtigt werden können.

4. Im Vorlageantrag vom 20.12.2019 beantragte der Beschwerdeführer wiederum das große Pendlerpauschale, da ihm in der Dreierschicht die Benützung von öffentlichen Verkehrsmittel nicht zumutbar sei.

Dem Vorlageantrag legte er Ausdrücke aus dem Pendlerrechner für die Schicht mit Arbeitsbeginn 5:50 Uhr und Arbeitsende 14:38 Uhr, für die Schicht mit Arbeitsbeginn 14:38 Uhr und Arbeitsende 23:11 Uhr sowie für die Schicht mit Arbeitsbeginn 23:11 Uhr und Arbeitsende 5:50 Uhr und eine Arbeitsbestätigung bei.

5. Im Vorlagebericht beantragte das Finanzamt die Abweisung der Beschwerde, da im Beschäftigungszeitraum Juni bis Dezember 2018 die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels überwiegend möglich und zumutbar gewesen sei, sodass nur der Anspruch auf das kleine Pendlerpauschale bestehe.

6. Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses des Bundesfinanzgerichts vom 29.04.2021 wurde der gegenständliche Akt dem bisher zuständig gewesenen Richter gemäß § 9 Abs 9 BFGG abgenommen und der Gerichtsabteilung ***1*** zugewiesen.

7. Mit Vorhalt vom 17.05.2022 forderte das Bundesfinanzgericht den Beschwerdeführer auf, Arbeitsaufzeichnungen für den Zeitraum Juni bis Dezember 2018, aus denen die einzelnen Schichtdienste hervorgehen würden, vorzulegen.

Der Vorhalt wurde nach einem Zustellversuch am 19.05.2022 am 20.05.2022 beim Postamt hinterlegt. Der Beschwerdeführer hat die Sendung nicht behoben.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1. Der Beschwerdeführer hat im Zeitraum vom 01.01.2018 bis 02.03.2018 bei der Firma ***AG1*** gearbeitet und vom 04.03.2018 bis 31.05.2018 Arbeitslosengeld bezogen (siehe übermittelte Lohnzettel).

Im Zeitraum vom 04.06.2018 bis 31.12.2018 war er bei der Firma ***AG2*** beschäftigt (siehe übermittelter Lohnzettel). Er hat in diesem Zeitraum als Produktionsmitarbeiter bei der Firma ***AG3*** gearbeitet. Die Arbeitszeiten fanden in drei Schichten statt: Frühschicht von 5:50 Uhr bis 14:38 Uhr, Spätschicht von 14:38 bis 23:11 Uhr und Nachtschicht von 23:11 bis 5:50 Uhr (siehe Arbeitsbestätigung der Firma ***AG2*** vom 19.12.2019).

2. Der Wohnsitz des Beschwerdeführers befand sich in der ***Wohnort*** und der Arbeitsplatz in der ***Arbeitsplatz***.

Die Wegstrecke betrug bei der Frühschicht 32 km, bei der Spätschicht 25 km und bei der Nachtschicht 27 km (siehe Ausdrucke Pendlerrechner vom 20.12.2019).

3. Dass der Beschwerdeführer über das Kalenderjahr gesehen am häufigsten in der Spätschicht gearbeitet hat, konnte nicht festgestellt werden.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus den in Klammer angeführten Unterlagen und aufgrund folgender Überlegungen:

Der Beschwerdeführer bringt in der Beschwerde und im Vorlageantrag vor, dass er in 3-er Schicht gearbeitet habe. Aus diesem Vorbringen geht nicht hervor, wie oft er in der jeweiligen Schicht gearbeitet hat. Ein entsprechender Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes, er möge seine Arbeitszeitaufzeichnungen für den Zeitraum Juni bis Dezember vorlegen, blieb unbeantwortet. Das Bundesfinanzgericht konnte daher keine Feststellung dahingehend treffen, dass der Beschwerdeführer über das Kalenderjahr gesehen am häufigsten in der Spätschicht (oder einer anderen Schicht) gearbeitet hat.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattgabe)

1. Strittig ist im vorliegenden Fall, ob dem Beschwerdeführer für den Zeitraum Juni bis Dezember 2018 das große oder das kleine Pendlerpauschale bei mindestens 20 bis 40 km zusteht.

2. Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Nach Z 6 dieser Gesetzesstelle (idF BGBl. I Nr. 53/2013) zählen zu den Werbungskosten die Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte.

Nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. a EStG 1988 sind die Kosten der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Arbeitsweg) grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 EStG 1988) abgegolten, der allen aktiven Arbeitnehmern unabhängig von den tatsächlichen Kosten zusteht.

Gemäß § 16 Abs 1 Z 6 lit. c EStG 1988 beträgt das Pendlerpauschale, wenn die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mindestens 20 km beträgt und die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar ist, bei mindestens 20 km bis 40 km 696 Euro jährlich.

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 mehr als 20 km bis 40 km 1.476 Euro jährlich.

Nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. j EStG 1988 wird der Bundesminister für Finanzen ermächtigt, Kriterien zur Festsetzung der Entfernung und der Zumutbarkeit der Benützung eines Massenverkehrsmittels mit Verordnung festzulegen.

3. Die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte umfasst nach § 1 Abs. 1 der Pendlerverordnung (BGBl. II Nr. 276/2013 idF BGBl. II Nr. 154/2014; in der Folge kurz: VO) die gesamte Wegstrecke, die unter Verwendung eines Massenbeförderungsmittels (ausgenommen eines Schiffes oder Luftfahrzeuges) unter Verwendung eines privaten Pkws oder auf Gehwegen (Abs. 7) zurückgelegt werden muss, um nach Maßgabe des Abs. 2 in der kürzesten möglichen Zeitdauer (§ 2 Abs. 2) die Arbeitsstätte von der Wohnung aus zu erreichen. Entsprechendes gilt nach Maßgabe des Abs. 3 für die Entfernung zwischen Arbeitsstätte und Wohnung.

Gemäß § 1 Abs. 4 VO ist bei flexiblen Arbeitszeitmodellen (beispielsweise gleitender Arbeitszeit oder im Schichtdienst), der Ermittlung der Entfernung ein Arbeitsbeginn und ein Arbeitsende zu Grunde zu legen, das den überwiegenden tatsächlichen Arbeitszeiten im Kalenderjahr entspricht.

Ist die Benützung eines Massenverkehrsmittels zumutbar (§ 2 Abs. 1), bemisst sich nach § 2 Abs. 8 VO die Entfernung nach den Streckenkilometern des Massenverkehrsmittels und allfälliger zusätzlicher Straßenkilometer und Gehwege.

Nach § 2 Abs. 1 Z 1 VO liegt Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels vor, wenn

- a) zumindest die Hälfte der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte oder zwischen Arbeitsstätte und Wohnung nach Maßgabe des § 1 kein Massenbeförderungsmittel zur Verfügung steht oder
- b) der Steuerpflichtige über einen gültigen Ausweis gemäß § 29b der Straßenverkehrsordnung 1960, BGBl. Nr. 159 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 39/2013 verfügt oder
- c) die Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel wegen dauernder Gesundheitsschädigung oder wegen Blindheit für den Steuerpflichtigen im Behindertenpass (§ 42 Abs. 1 Bundesbehindertengesetz, BGBl. Nr. 283/1990 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 150/2002) eingetragen ist.

Kommt Z 1 nicht zur Anwendung, gilt unter Zugrundelegung der Zeitdauer (Abs. 2) Folgendes:

- a) Bis 60 Minuten Zeitdauer ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels stets zumutbar.
- b) Bei mehr als 120 Minuten Zeitdauer ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels stets unzumutbar.
- c) Übersteigt die Zeitdauer 60 Minuten, nicht aber 120 Minuten, ist auf die entfernungsabhängige Höchstdauer abzustellen. Diese beträgt 60 Minuten zuzüglich einer Minute pro Kilometer der Entfernung, jedoch maximal 120 Minuten. Angefangene Kilometer sind dabei auf volle Kilometer aufzurunden. Übersteigt die kürzeste mögliche Zeitdauer die entfernungsabhängige Höchstdauer, ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels unzumutbar.

Gemäß § 2 Abs. 2 VO umfasst die Zeitdauer die gesamte Zeit, die vom Verlassen der Wohnung bis zum Arbeitsbeginn bzw. vom Arbeitsende bis zum Eintreffen bei der Wohnung verstreicht; sie umfasst auch Wartezeiten.

Stehen verschiedene Massenbeförderungsmittel zur Verfügung, ist gemäß § 2 Abs. 2 Z 1 VO das schnellste Massenbeförderungsmittel zu berücksichtigen.

Zudem ist die optimale Kombination von Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel zu berücksichtigen; dabei ist für mehr als die Hälfte der Entfernung ein zur Verfügung stehendes Massenbeförderungsmittel zu berücksichtigen. Ist die Kombination von Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel mit einem Anteil des Individualverkehrsmittels von höchstens 15 Prozent der Entfernung verfügbar, ist diese Kombination vorrangig zu berücksichtigen (§ 2 Abs. 2 Z 2 VO).

Steht sowohl ein Massenbeförderungsmittel als auch eine Kombination von Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel zur Verfügung, liegt eine optimale Kombination nur dann vor, wenn die nach Z 2 ermittelte Zeitdauer gegenüber dem schnellsten Massenbeförderungsmittel zu einer Zeitersparnis von mindestens 15 Minuten führt (§ 2 Abs. 2 Z 3 VO).

Sind die zeitlichen oder örtlichen Umstände der Erbringung der Arbeitsleistung während des gesamten Kalendermonats nicht im Wesentlichen gleich, ist jene Entfernung maßgebend, die im Kalendermonat überwiegend zurückgelegt wird. Liegt kein Überwiegen vor, ist die längere Entfernung maßgebend (§ 2 Abs. 6 VO).

Nach § 3 Abs. 1 VO ist für Verhältnisse innerhalb Österreichs für die Ermittlung der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bzw. zwischen Arbeitsstätte und Wohnung und für die Beurteilung, ob die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar oder unzumutbar ist, der vom BMF im Internet zur Verfügung gestellte Pendlerrechner zu verwenden; das Ergebnis ist daher grundsätzlich verpflichtend heranzuziehen.

Gemäß § 3 Abs. 5 VO ist das Ergebnis des Pendlerrechners dann (ausnahmsweise) nicht heranzuziehen, wenn nachgewiesen wird, dass bei der Berechnung der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bzw. der Entfernung zwischen Arbeitsstätte und Wohnung oder bei der Beurteilung, ob die Benützung eines Massenbeförderungsmittels unzumutbar ist, unrichtige Verhältnisse berücksichtigt werden (vgl. dazu zB Jakom/Lenneis, EStG, 2021, § 16 Rz 30).

4. § 33 Abs. 5 Z 4 EStG 1988 idF BGBl I Nr. 83/2018 lautet: "Bei Einkünften aus einem bestehenden Dienstverhältnis stehen folgende Absetzbeträge zu: (...) 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."

5. Der Abgabepflichtige hat dem Finanzamt gemäß § 138 Abs. 1 BAO über Verlangen die geltend gemachten Werbungskosten, Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastungen in Erfüllung seiner Offenlegungspflicht (§ 119 BAO) nach Art und Umfang nachzuweisen oder, wenn dies nicht zumutbar ist, wenigstens glaubhaft zu machen (vgl. Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, § 16 Tz 55, mwN). Es ist Sache desjenigen, der eine abgabenrechtliche Begünstigung in Anspruch nehmen will, selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen all jener Umstände darzulegen, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann.

6. Mit dem Vorlageantrag legte der Beschwerdeführer jeweils Ausdrucke aus dem Pendlerrechner vor:

Für die Frühschicht (05:50 Uhr bis 14:38 Uhr) ist dem Beschwerdeführer die Benützung von öffentlichen Verkehrsmittel auf der überwiegenden Strecke möglich und zumutbar und beträgt das Pendlerpauschale monatlich € 58,00. Der Pendlereuro beträgt € 5,33 monatlich.

Für die Spätschicht (14:38 Uhr bis 23:11 Uhr) ist dem Beschwerdeführer die Benützung von öffentlichen Verkehrsmittel auf der überwiegenden Strecke nicht möglich oder nicht zumutbar und beträgt das Pendlerpauschale monatlich € 123,00. Der Pendlereuro beträgt € 4,17 monatlich.

Für die Nachtschicht (23:11 Uhr bis 05:50 Uhr) ist dem Beschwerdeführer die Benützung von öffentlichen Verkehrsmittel auf der überwiegenden Strecke wiederum möglich und zumutbar und beträgt das Pendlerpauschale monatlich € 58,00. Der Pendlereuro beträgt € 4,50 monatlich.

Das Bundesfinanzgericht konnte nicht feststellen, dass der Beschwerdeführer im Kalenderjahr gesehen am häufigsten in der Spätschicht gearbeitet hat. Nur in diesem Fall stünde dem Beschwerdeführer das große Pendlerpauschale für die Wegstrecke bei mehr als 20 km bis 40 km zu. Die Beweislast dafür, dass dem Beschwerdeführer das große Pendlerpauschale im Zeitraum Juni bis Dezember 2018 zusteht, trägt er. Somit kann für den Zeitraum Juni bis Dezember 2018 lediglich das kleine Pendlerpauschale iHv € 58,00 pro Monat berücksichtigt werden.

Die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte beträgt je nach Schicht zwischen 25 und 32 km. Da die zeitlichen und örtlichen Umstände der Erbringung der Arbeitsleistung während des gesamten Kalendermonats nicht im Wesentlichen gleich sind und die Entfernung, die im Kalendermonat überwiegend zurückgelegt wird, nicht festgestellt werden kann, ist die längere Entfernung maßgebend (vgl. § 2 Abs. 6 PendlerVO). Somit kann der Pendlereuro iHv € 5,33 pro Monat berücksichtigt werden.

Für die Monate Jänner und Februar 2018 ist zudem ein Pendlerpauschale iHv € 123,00 und ein Pendlereuro von € 3,83 monatlich zu berücksichtigen (im Beschwerdeverfahren unstrittig). Somit ergibt sich für das Jahr 2018 ein Pendlerpauschale iHv € 652,00 (2 x € 123,00 für Jänner und Februar und 7 x € 58,00 für Juni bis Dezember) und ein Pendlereuro iHv € 44,97 (2 x € 3,83 für Jänner und Februar und 7 x € 5,33 für Juni bis Dezember).

3.2. 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.

Eine Revision ist nicht zulässig, da es sich ausschließlich um die Beantwortung von Tatfragen handelt und die zugrunde liegenden Rechtsfragen durch die Rechtsprechung des VwGH und das Gesetz ausreichend beantwortet sind.

Linz, am 30. Juni 2022