

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***R*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 16.07.2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 01.07.2021, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2020, zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.
Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind 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

In seiner über FinanzOnline eingereichten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2020 beantragte der Beschwerdeführer den Alleinerzieherabsetzbetrag für ein Kind, den ganzen Familienbonus Plus für die Monate Februar und Mai bis Dezember, das Pendlerpauschale in Höhe von 3.366 € sowie den Pendlereuro in Höhe von 123,82 €.

Im Einkommensteuerbescheid 2020 vom 01.07.2021 wurden der Alleinerzieherabsetzbetrag gemäß § 33 Abs 3 Z 4 iVm Abs 3a Z 2 EStG 1988 nur in indexierter Höhe, nämlich 305,79 €, der Familienbonus Plus ebenfalls nur in indexierter Höhe, nämlich 77,38 € pro Monat, somit in Höhe von 696,42 € (= 9 Monate à 77,38 €) zuerkannt, sowie das Pendlerpauschale in Höhe von 2.448 € (= 8/12 von 3.672 €) und der Pendlereuro in Höhe von 93 € berücksichtigt. In der

Bescheidbegründung wurde darauf hingewiesen, dass das Pendlerpauschale bzw der Pendlereuro für 8 Monate Beschäftigung berücksichtigt worden seien.

In seiner Beschwerde vom 16.07.2021 gegen den Einkommensteuerbescheid 2020 führte der Beschwerdeführer aus, dass es für ihn nicht nachvollziehbar sei, aus welchem Grund beim Pendlerpauschale nur acht Monate berücksichtigt worden seien. Er sei seit Jänner beschäftigt gewesen. Diese Tatsache sei auch aus dem Pensionskonto ersichtlich. Der Beschwerdeführer ersuchte um Berücksichtigung des Pendlerpauschales und des Pendlereuros wie beantragt. Bezüglich der Indexierung des Alleinerzieherabsetzbetrages und des Familienbonus Plus führte der Beschwerdeführer aus, dass diese unrichtig sei und ihn in seinen gesetzlich gewährleisteten Europäischen Grundrechten verletze. Die Beurteilung gleicher Lebenssituationen unter Anwendung differenzierender Kriterien führe eindeutig zur direkten Diskriminierung. Er beantragte daher die Gewährung des Alleinerzieherabsetzbetrages und des Familienbonus Plus für ein Kind ohne die sogenannte Indexierung.

Mit Vorhalt vom 23.06.2021 wurde der Beschwerdeführer ersucht, die Erklärung zur Berücksichtigung des Pendlerpauschales und des Pendlereuro, das Formular L 33, ausgefüllt zu übermitteln.

Der Beschwerdeführer übermittelte am 01.07.2021 vier Erklärungen zur Berücksichtigung des Pendlerpauschales und des Pendlereuro (Formular L 33), in denen die „Anschrift der Arbeitsstätte“ sowie „die schnellste Strecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte“ wie folgt angegeben wurden:

TAF Bau, ***A***	70,0 km
TAF Bau, ***B***	162,0 km
TAF Bau, ***C***	76,0 km
TAF Bau, ***D***	69,0 km

In der Beschwerdevorentscheidung vom 21.07.2021 wurden der Alleinerzieherabsetzbetrag und der Familienbonus Plus erneut nur in indexierter Höhe zuerkannt sowie das Pendlerpauschale in Höhe von 2.856 € und der Pendlereuro in Höhe von 105,05 € berücksichtigt. In der Bescheidbegründung wurde zunächst darauf hingewiesen, dass die Höhe des Pendlerpauschales auch von der Zahl der Tage abhängt, an denen vom Wohnort zur Arbeitsstätte gefahren werde. Weiters wurde erklärend ausgeführt, dass im gegenständlichen Fall ein volles Pendlerpauschale/voller Pendlereuro für 9 Monate (April bis Dezember) in Höhe von 2.754,00 €/101,30 € und ein Drittel des Pendlerpauschales/Pendlereuros für einen Monat (Februar 25.2. bis 28.2.) in Höhe von 102,00 €/11,25 € (gemeint: 3,75 €) anerkannt worden sei.

In seinem Vorlageantrag vom 20.08.2021 beharrte der Beschwerdeführer darauf, dass die vorgenommene Indexierung des Alleinerzieherabsetzbetrages und des Familienbonus Plus dem Unionsrecht widerspreche.

Die Abgabenbehörde legte die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und verwies im Vorlagebericht vom 24.08.2021 im Wesentlichen auf die gesetzliche Regelung.

Mit E-Mail vom 26.08.2021 wurde die Abgabenbehörde ersucht, mitzuteilen, welche Kilometer-Anzahl der Berechnung des Pendlereuros zugrunde gelegt worden sei, in welcher Art und Weise die vom Beschwerdeführer bekanntgegebenen Kilometer zwischen Wohnung und Arbeitsstätte von 70 km, 162 km, 76 km und 69 km in die Berechnung des Pendlereuros Eingang gefunden hätten und in welchem Zeitraum der Beschwerdeführer in welcher Arbeitsstätte (**A**, **B**, **C**, **D**) tätig gewesen sei. Für den Fall, dass die Berechnung des Pendlereuros an Hand des Formulars L 34a vorgenommen worden sei, wurde ersucht, dieses nachzureichen.

Mit E-Mail vom 30.08.2021 teilte die Abgabenbehörde mit, dass im Zusammenhang mit dem Pendlereuro von einer Entfernung zwischen Arbeitsstätte und Wohnung von durchschnittlichen 67,5 km ausgegangen worden sei.

Mit E-Mail vom 31.08.2021 wurde die Abgabenbehörde ersucht, mitzuteilen, wie die 67,5 km ermittelt worden seien.

Mit E-Mail vom 06.09.2021 teilte die Abgabenbehörde mit, dass nicht mehr nachvollzogen werden könne, wie damals die durchschnittlichen 67,5 km ermittelt worden seien.

Mit E-Mail vom 19.10.2021 übermittelte die Abgabenbehörde das Formular L 34a aus dem hervorgeht, dass der Beschwerdeführer in den Monaten Jänner und Februar jeweils 70 km, in den Monaten April und Mai jeweils 162 km, in den Monaten Juni und Juli jeweils 76 km und in den Monaten August bis Dezember jeweils 69 km, jeweils an mehr als 11 Tagen im Monat, vom Wohnort zur Arbeitsstätte gefahren sei. Der Pendlereuro wurde in Höhe von 160,18 € ausgewiesen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer, ein Staatsangehöriger der **EU-Mitgliedstaat**, der im Jahr 2020 über keinen inländischen Wohnsitz verfügte, beantragte gemäß § 1 Abs 4 EStG 1988 als unbeschränkt steuerpflichtig in Österreich behandelt zu werden. Er lebte gemeinsam mit seinem Kind in der **EU-Mitgliedstaat** und arbeitete ausschließlich in Österreich. Für das Kind bezog er Differenzzahlungen zur Familienbeihilfe für 9 Monate (Februar und Mai bis

Dezember). Der Beschwerdeführer lebte 2020 nicht in einer Gemeinschaft mit einem (Ehe)Partner und legte die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte in den Monaten April bis Dezember jeweils mindestens an elf Tagen im Kalendermonat und im Februar an vier Tagen zurück. Die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte betrug im Februar 70 km (**A**), in den Monaten April und Mai 162 km (**B**), in den Monaten Juni und Juli 76 km (**C**) und in den Monaten August bis Dezember 69 km (**D**).

Der Sachverhalt ergibt sich aus den von der belangten Behörde vorgelegten Unterlagen und der folgenden Beweiswürdigung:

2. Beweiswürdigung

Aus dem Formular L 34a geht hervor, dass der Beschwerdeführer in den Monaten Jänner und Februar jeweils 70 km, in den Monaten April und Mai jeweils 162 km, in den Monaten Juni und Juli jeweils 76 km und in den Monaten August bis Dezember jeweils 69 km, jeweils an mehr als 11 Tagen im Monat, vom Wohnort zur Arbeitsstätte gefahren sei.

Da der Abgabenbehörde kein Lohnzettel für den Monat Jänner 2020 vorliegt und der den Monat Februar 2020 betreffende Lohnzettel lediglich einen Zeitraum vom 25.02.2020 bis 28.02.2020 ausweist, wird davon ausgegangen, dass der Beschwerdeführer im Jänner 2020 keine und im Februar 2020 vier Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zurückgelegt hat.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe)

3.1.1. Indexierung

Gemäß § 33 Abs 1 EStG 1988 beträgt die Einkommensteuer jährlich für die ersten 11.000 Euro 0 %, für Einkommensteile über 11.000 Euro bis 18.000 Euro 20 %, für Einkommensteile über 18.000 Euro bis 31.000 Euro 35 % [...].

Gemäß § 33 Abs 2 EStG 1988 sind von dem sich nach Abs 1 ergebenden Betrag Absetzbeträge in folgender Reihenfolge abzuziehen:

1. Der Familienbonus Plus gemäß Abs 3a; der Familienbonus Plus ist insoweit nicht abzuziehen, als er jene Steuer übersteigt, die auf das gemäß Abs 1 zu versteuernde Einkommen entfällt.
2. Die Absetzbeträge nach Abs 4 bis 6.

Gemäß § 33 Abs 4 Z 2 EStG 1988 steht Alleinerziehenden ein Alleinerzieherabsetzbetrag zu. Dieser beträgt jährlich bei einem Kind (§ 106 Abs 1) 494 Euro.

Alleinerziehende sind Steuerpflichtige, die mit mindestens einem Kind (§ 106 Abs 1) mehr als sechs Monate im Kalenderjahr nicht in einer Gemeinschaft mit einem (Ehe)Partner leben.

Ergibt sich nach § 33 Abs 1 und 2 EStG 1988 eine Einkommensteuer unter null, ist nach § 33 Abs 8 Z 1 EStG 1988 idF BGBl. Nr. 83/2018 insoweit der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der Alleinerzieherabsetzbetrag zu erstatten.

Ergibt sich bei Steuerpflichtigen, die Anspruch auf den Verkehrsabsetzbetrag haben, nach § 33 Abs 1 und 2 EStG 1988 eine Einkommensteuer unter null, sind gemäß § 33 Abs 8 Z 2 EStG 1988 idF BGBl. Nr. 83/2018 50 % der Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs 1 Z 3 lit a (ausgenommen Betriebsratsumlagen) EStG 1988 und des § 16 Abs 1 Z 4 und 5 EStG 1988, höchstens aber 400 Euro jährlich rückzuerstatten (SV-Rückerstattung). Bei Steuerpflichtigen, die Anspruch auf ein Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs 1 Z 6 haben, sind höchstens 500 Euro rückzuerstatten. Bei Steuerpflichtigen, die Anspruch auf den Zuschlag gemäß Abs 5 Z 3 haben, ist der maximale Betrag der SV-Rückerstattung um 400 Euro zu erhöhen (SV-Bonus).

Gemäß § 33 Abs 5 Z 1 EStG 1988 stehen bei Einkünften aus einem bestehenden Dienstverhältnis folgende Absetzbeträge zu:

1. Ein Verkehrsabsetzbetrag von 400 Euro jährlich.
2. [...]
3. Der Verkehrsabsetzbetrag gemäß Z 1 [...] erhöht sich um 400 Euro (Zuschlag), wenn das Einkommen des Steuerpflichtigen 15.500 Euro im Kalenderjahr nicht übersteigt. Der Zuschlag vermindert sich zwischen Einkommen von 15.500 Euro und 21.500 Euro gleichmäßig einschleifend auf Null.

Gemäß § 33 Abs 3a EStG 1988 in der Fassung BGBl. Nr. 83/2018 steht für ein Kind, für das Familienbeihilfe nach dem Familienlastenausgleichsgesetz 1967 gewährt wird und das sich ständig in einem Mitgliedstaat der EU oder Hoheitsgebiet einer anderen Vertragspartei des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum oder der Schweiz aufhält, auf Antrag ein Familienbonus Plus nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen zu:

1. Der Familienbonus Plus beträgt
 - a) bis zum Ablauf des Monats, in dem das Kind das 18. Lebensjahr vollendet, für jeden Kalendermonat 125 Euro,
 - b) nach Ablauf des Monats, in dem das Kind das 18. Lebensjahr vollendet, für jeden Kalendermonat 41,68 Euro.

Gemäß § 33 Abs 8 Z 5 EStG 1988 ist die Erstattung mit der nach Abs 1 und 2 berechneten Einkommensteuer unter null begrenzt.

Gemäß § 33 Abs 4 Z 4 EStG 1988 in der Fassung BGBl. Nr. 83/2018 bestimmte sich abweichend von § 33 Abs 4 Z 1 bis 3 EStG 1988 die Höhe der Absetzbeträge für Kinder, die sich ständig in einem anderen Mitgliedstaat der EU oder Hoheitsgebiet einer anderen Vertragspartei des

Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum oder der Schweiz aufhielten, nach § 33 Abs 3a Z 2 EStG 1988.

Gemäß § 33 Abs 3a Z 2 EStG 1988 in der Fassung BGBl.Nr. 83/2018 war für Kinder, die sich ständig in einem anderen Mitgliedstaat der EU oder Hoheitsgebiet einer anderen Vertragspartei des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum oder der Schweiz aufhielten, die Höhe des Familienbonus Plus sowie der Absetzbeträge gemäß § 33 Abs 4 EStG 1988 auf Basis der vom Statistischen Amt der Europäischen Union veröffentlichten vergleichenden Preisniveaus für jeden einzelnen Mitgliedstaat der EU, jede Vertragspartei des Europäischen Wirtschaftsraumes und die Schweiz im Verhältnis zu Österreich zu bestimmen:

- a) Die Höhe des Familienbonus Plus und der Absetzbeträge gemäß § 33 Abs 4 EStG 1988 war ab 1. Jänner 2019 auf Basis der zum Stichtag 1. Juni 2018 zuletzt veröffentlichten Werte anzupassen. Die Höhe war in der Folge jedes zweite Jahr auf Basis der zum Stichtag 1. Juni des Vorjahres zuletzt veröffentlichten Werte anzupassen.
- b) Der Bundesminister für Finanzen hatte die Berechnungsgrundlagen und die Beträge mit Verordnung bis spätestens 30. September nach dem Stichtag gemäß § 33 Abs 3a Z 2 lit a EStG 1988 kundzumachen.

Der Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) hat mit Urteil vom 16.06.2022, C-328/20, Kommission gegen Österreich, ECLI:EU:C:2022:468, betreffend Indexierung der Familienbeihilfe sowie bestimmter familienbezogener Steuerbegünstigungen auf Grund einer Klage der Europäischen Kommission entschieden, dass der Anpassungsmechanismus, nach dem das für die Höhe der Familienleistungen sowie der sozialen und steuerlichen Vergünstigungen maßgebliche Kriterium der Auslandswohnsitz der Kinder ist, Wanderarbeitnehmer stärker als österreichische Staatsbürger betrifft. Er stellte daher eine mittelbare Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit fest, die nur zulässig ist, wenn sie objektiv gerechtfertigt ist, was jedoch im Falle der Regelung der § 33 Abs 3a Z 2 und Abs 7 Z 2 EStG 1988 nicht der Fall ist.

Die Umsetzung des Urteils des EuGHs vom 16.06.2022, C-328/20 erfolgte mit dem Bundesgesetz, mit dem das Familienlastenausgleichsgesetz 1967 und das Einkommensteuergesetz 1988 geändert werden, BGBl. Nr. 135/2022, dessen Artikel 2

- Z 4 zufolge § 33 Abs 3a Z 2 und Z 5 EStG 1988,
- Z 5 zufolge § 33 Abs 4 Z 4 und Z 5 und
- Z 6 zufolge in § 33 Abs 7 die Z 2 sowie die Nummerierung „1.“ und im letzten Satz die Wortfolge „oder den an seine Stelle tretenden Betrag.“

entfallen.

Gemäß § 124 b Z 410 lit a TS 1 EStG 1988 sind § 33 Abs 3a, Abs 4 und Abs 7 EStG 1988 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 135/2022 für Kinder, die sich ständig in Bulgarien,

Deutschland, Estland, Griechenland, Italien, Kroatien, Lettland, Litauen, Malta, Polen, Portugal, Rumänien, Slowakei, Slowenien, Spanien, Tschechien, Ungarn oder Zypern aufhalten, erstmalig anzuwenden, wenn die Einkommensteuer veranlagt oder durch Veranlagung festgesetzt wird, bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2019.

Daher steht dem Beschwerdeführer ein Alleinerzieherabsetzbetrag in Höhe des in § 33 Abs 4 Z 1 EStG 1988 idF BGBl I Nr. 135/2022 festgelegten Betrages von 494 Euro zu.

Da der Familienbonus Plus nicht negativsteuerfähig ist und die Wirkung daher mit der Höhe der Tarifsteuer begrenzt ist (§ 33 Abs 2 Z 1 EStG 1988), ist der Familienbonus Plus für die neun Monate, für die dem Beschwerdeführer Differenzzahlungen zur Familienbeihilfe gewährt wurden, in Höhe von 1.125 € (= 9 Monate à 125 €) zu berücksichtigen.

3.1.2. Pendlerpauschale

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

Gemäß § 16 Abs 1 Z 6 EStG 1988 sind Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte auch Werbungskosten. Für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen gilt:

- 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) [...]
- 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 mehr als über 60 km 3.672 Euro jährlich.
- e) Voraussetzung für die Berücksichtigung eines Pendlerpauschales gemäß lit [...] d ist, dass der Arbeitnehmer an mindestens elf Tagen im Kalendermonat von der Wohnung zur Arbeitsstätte fährt. Ist dies nicht der Fall gilt Folgendes:
 - [...]
 - Fährt 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. [...]

Im Hinblick darauf, dass die Entfernung von der Wohnung zu jeder Arbeitsstätte mehr als 60 km betragen hat und der Beschwerdeführer von April bis Dezember in jedem Monat an

mindestens elf Tagen ($9/12$ von $3.672 \text{ €} = 2.754 \text{ €}$), im Februar aber nur an vier Tagen ($1/3$ von $1/12$ von $3.672 = 102 \text{ €}$) von der Wohnung zur Arbeitsstätte fuhr, beträgt das Pendlerpauschale 2.856 € ($= 2.754 \text{ €} + 102 \text{ €}$).

3.1.3. Pendlereuro

Gemäß § 33 Abs 5 Z 4 EStG 1988 steht bei Einkünften aus einem bestehenden Dienstverhältnis ein Pendlereuro in 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 hat. Für die Berücksichtigung des Pendlereuros gelten die Bestimmungen des § 16 Abs 1 Z 6 lit b und lit e bis j entsprechend.

Für die Entfernung von seinem Wohnort zu den Arbeitsstätten in *****B***** (April und Mai), *****C***** (Juni und Juli) und *****D***** (August bis Dezember) steht dem Beschwerdeführer ein Pendlereuro in Höhe von $136,84 \text{ €}$ zu:

Monat	Arbeitsstätte	Entfernung	x 2 € =	Euro	1/12
April	***B***	162 km	x 2 € =	324 €	27,00 €
Mai	***B***	162 km	x 2 € =	324 €	27,00 €
Juni	***C***	76 km	x 2 € =	152 €	12,67 €
Juli	***C***	76 km	x 2 € =	152 €	12,67 €
August	***D***	69 km	x 2 € =	138 €	11,50 €
September	***D***	69 km	x 2 € =	138 €	11,50 €
Oktober	***D***	69 km	x 2 € =	138 €	11,50 €
November	***D***	69 km	x 2 € =	138 €	11,50 €
Dezember	***D***	69 km	x 2 € =	138 €	11,50 €
Pendlereuro für die Monate April bis Dezember					136,84 €

Da der Beschwerdeführer die Entfernung von seinem Wohnort zu seiner Arbeitsstätte in *****A***** von 70 km im Februar nur an vier Tagen zurückgelegt hat, steht der Pendlereuro für den Monat Februar nur zu einem Drittel, somit in Höhe von $3,88 \text{ €}$ ($= 70 \text{ km} \times 2 = 140 \text{ €} \times 1/12 \times 1/3$), zu.

Der Pendlereuro ist daher insgesamt in Höhe von $140,72 \text{ €}$ ($= 136,84 \text{ €} + 3,88 \text{ €}$) zu berücksichtigen.

Beilage: Berechnungsblatt

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.

Da sich die rechtliche Beurteilung des gegenständlichen Sachverhaltes aus den durch Art 2 Z 4 iVm Z 11 BGGl. I Nr. 135/2022 geänderten Bestimmungen des EStG 1988 ergibt, war die Unzulässigkeit der ordentlichen Revision auszusprechen. Im Übrigen hing der Beschwerdefall auch von der Lösung einer nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfrage ab. Tatfragen sind kein Thema für eine ordentliche Revision.

Wien, am 10. August 2022