

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch seinen Richter Dr. Alexander Hajicek über die Beschwerde des S**** E****, [Adresse], StNr *-***/**** vom 10.4.2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf vom 11.3.2019 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2018 (Arbeitnehmerveranlagung) zu Recht:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 B VG ist nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Im angefochtenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2018 ergab sich eine Nachforderung von € 324 (der Beschwerdeführer hatte neben den Einkünften aus seiner nichtselbständigen Beschäftigung bei der B**** GmbH & Co KG noch Leistungen von der Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungskasse (BUAK) sowie vom Arbeitsmarktservice erhalten).

Der Beschwerdeführer erhob gegen diesen Bescheid nach Fristverlängerung Beschwerde, in welcher er ausführte, es liegen ein Fall einer Antragsveranlagung gemäß § 41 Abs 1 EStG und kein Pflichtveranlagungsfall iSd § 41 Abs 2 EStG vor.

Er ziehe seinen Antrag auf Veranlagung zurück und beantrage die ersatzlose Aufhebung des angefochtenen Bescheides.

Das Finanzamt erließ eine abweisende Beschwerdeentscheidung, in welcher es in der Begründung ausführte, gemäß § 41 Abs 1 Z 2 EStG sei der Steuerpflichtige zu veranlagten, wenn im Kalenderjahr zumindest zeitweise gleichzeitig zwei oder mehrere lohnsteuerpflichtige Einkünfte, die beim Lohnsteuerabzug gesondert versteuert würden, bezogen worden seien. Nach § 47 Abs 1 EStG sei Arbeitgeber, wer Arbeitslohn iSd § 25 EStG auszahle. Somit sei auch die BAUK Arbeitgeber iSd lohnsteuerrechtlichen Bestimmungen. Die von der BAUK ausbezahlten Bezüge seien solche, bei denen nach § 69 Abs 4 EStG Lohnsteuer in Höhe von 22% einzubehalten sei. Nach welcher Norm die lohnsteuerpflichtigen Einkünfte zu besteuern seien spiele dabei keine Rolle. Da der Beschwerdeführer im Veranlagungszeitraum 2018 zumindest zeitweise gleichzeitig Bezüge von zwei oder mehreren Arbeitgebern erhalten habe, lägen die gesetzlichen Voraussetzungen gemäß § 41 Abs 1 Z 2 EStG vor. Deshalb sei eine Zurückziehung des Antrages nicht möglich.

Innerhalb der Rechtsmittelfrist brachte der Beschwerdeführer eine „berichtigte“ Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung ein, in der er das Pendlerpauschale für 10 Monate (580 €) und den Pendlereuro (35 €) geltend machte (Betriebsstandort Wr. Neudorf).

Das Finanzamt wertete diese berichtigte Erklärung als Vorlageantrag und forderte den Beschwerdeführer mit Vorhalt auf, einen Ausdruck des Pendlerrechners vorzulegen.

In seiner Vorhaltsbeantwortung gab der Beschwerdeführer an, dass es an seiner Arbeitsstelle drei Schichten gebe, wobei er zu 80% meistens in der Nachtschicht arbeite. Dazu legte er drei Ausdrücke des Pendlerrechners entsprechend den drei Schichten vor.

Aus diesen Ausdrücken ist ersichtlich, dass lediglich für die Nachtschicht aufgrund der Entfernung von über 20 km ein Anspruch auf ein Pendlerpauschale besteht (Pendlerpauschale 58 €/Monat; Pendlereuro 3,50 €/Monat).

Das Finanzamt führte beim Arbeitgeber Erhebungen durch, im Zuge derer der Arbeitgeber vom Beschwerdeführer unterschriebene Aufzeichnungen über die Arbeitszeiten des Beschwerdeführers für die Monate Februar bis Dezember 2018 vorlegte.

Anlässlich einer telefonischen Nachfrage am 29.10.2019 gab die zuständige Mitarbeiterin des Arbeitgebers an, es lasse sich nicht eruieren, welche Schichten der Beschwerdeführer zu absolvieren gehabt hätte, wäre er nicht im Urlaub bzw Krankenstand gewesen. Zwar gebe es grundsätzlich einen Schichtplan, aber an diesen halte sich kein Mitarbeiter. In der Praxis sei es so, dass sich die Dienstnehmer untereinander die Schichten ausmachten bzw die Dienstnehmer je nach Bedarf zu bestimmten Schichten herangezogen würden. Aufgrund der individuellen Einteilung der jeweiligen Arbeitszeit (Schichten) gebe es kein Schichtmodell im Sinne von 1. Woche Frühschicht, 2. Woche Nachmittagsschicht und 3. Woche Nachtschicht.

Im Zuge der Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht führte das Finanzamt in seinem Vorlagebericht vom 31.10.2019 aus, da der Beschwerdeführer in den einzelnen

Monaten unterschiedlich in der Nachtschicht gearbeitet habe, stünden im März ein volles kleines Pendlerpauschale (58 €) und der Pendlereuro (3,50 €) und in den Monaten April, Juni, August, September, Oktober und Dezember ein Pendlerpauschale und ein Pendlereuro im Ausmaß von 1/3 (19,33 € / 1,16 €) zu, in den Monaten Februar, Mai, Juli und November stünden jedoch kein Pendlerpauschale und kein Pendlereuro zu, da der Beschwerdeführer in diesen Monaten die Anzahl von mindestens vier Nachtschichten pro Monat nicht erreicht habe.

„Das Pendlerpauschale steht grundsätzlich auch während Urlauben und Krankenständen zu. Aus den Dienstplänen geht nicht hervor, in welcher Schicht der Beschwerdeführer tätig geworden wäre, wäre er nicht im Urlaub bzw Krankenstand gewesen. Wie aus dem Aktenvermerk (Telefonat mit Frau [...] von der [Arbeitgeber]) hervorgeht, ist dies auch nicht ermittelbar, da sich die Dienstnehmer nicht an vorgegebene Schichtpläne halten und sich die Schichten somit untereinander beliebig einteilen bzw je nach Bedarf eingesetzt werden. Fallen in einen Kalendermonat mehrere Wechselschicht-Teilzeiträume, so ist für den Kalendermonat auf das Überwiegen abzustellen (Hofbauer/Krammer, Die neue Pendlerförderung, 2013, Rz 42). Die Auswertungen der Dienstpläne ergaben, dass der Beschwerdeführer im Kalenderjahr 2018 lediglich im März überwiegend in der Nachtschicht tätig war. Im August war er zumindest zu 50% in der Nachtschicht tätig. In den anderen Monaten überwiegen entweder die Früh- oder Nachmittagschicht. Aus dem Grund spricht sich das ho. Finanzamt für die Berücksichtigung eines Pendlerpauschales iHv EUR 231,98 und des Pendlereuros iHv EUR 10,46 aus.“

Weiters legte das Finanzamt eine Aufstellung über die Anzahl der verschiedenen Schichten in den einzelnen Monaten vor.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Beweis wurde erhoben durch Einsichtnahme in die vom Finanzamt vorgelegten Akten, insbesondere die dargestellten Bescheide des Finanzamtes und Schriftsätze des Beschwerdeführers, sowie in den elektronischen Akt des Finanzamtes, insbesondere das Abgabenkonto des Beschwerdeführers. Danach steht folgender **Sachverhalt** fest:

Der Beschwerdeführer war im Streitjahr ab 20.2. bei der B**** GmbH & Co KG am Tätigkeitsort Wr. Neudorf beschäftigt.

Dabei war der Beschwerdeführer in den einzelnen Monaten in folgenden Schichten tätig:

Monate	Frühschicht	Nachmittagsschicht	Nachtschicht
Februar	4	1	2
März	1	4	15
April	13	1	5
Mai	8	5	2
Juni	11	3	7
Juli	10	11	0
August	6	0	6
September	18	0	4
Oktober	2	6	4
November	11	0	3
Dezember	6	0	4
	90	31	52

Es ist nicht feststellbar, welche Schichten der Beschwerdeführer zu absolvieren gehabt hätte, wäre er nicht im Urlaub bzw Krankenstand gewesen. Zwar gab es grundsätzlich einen Schichtplan, aber an diesen hielten sich die Mitarbeiter nicht. In der Praxis war es so, dass sich die Dienstnehmer untereinander die Schichten ausmachten bzw die Dienstnehmer je nach Bedarf zu bestimmten Schichten herangezogen wurden. Aufgrund der individuellen Einteilung der jeweiligen Arbeitszeit (Schichten) gab es kein Schichtmodell im Sinne von 1. Woche Frühschicht, 2. Woche Nachmittagsschicht und 3. Woche Nachtschicht

Neben dieser Tätigkeit erhielt der Beschwerdeführer im Streitjahr folgende Leistungen von der Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungskasse (BAUK):

Für den Zeitraum 20.3. - 20.3. gemäß § 69 Abs 4 EStG € 230,93 (steuerpflichtiger Bezug – Kz 245) und

für den Zeitraum 1.3. - 31.3. gemäß § 67 Abs 5 EStG € 2.593,95 (steuerpflichtiger Bezug – Kz 245).

Weiters erhielt der Beschwerdeführer von 1.1. - 19.2. Leistungen vom Arbeitsmarktservice gemäß § 3 Abs 2 EStG.

Diese Feststellungen gründen sich auf die angeführten Beweismittel sowie auf folgende **Beweiswürdigung:**

Die Feststellungen über die vom Beschwerdeführer gearbeiteten Arbeitsschichten gründen sich auf die vom Arbeitgeber vorgelegten, vom Beschwerdeführer selbst unterschriebenen

Aufzeichnungen, die Angaben des Arbeitgebers bei der telefonischen Nachfrage am 29.10.2019 sowie auf die unbestritten gebliebene Darstellung im Vorlagebericht des Finanzamtes.

Im Übrigen sind die Feststellungen unstrittig.

Rechtlich folgt daraus:

Pflichtveranlagung:

Der Beschwerdeführer hat in seiner Beschwerde erklärt, er ziehe seinen Antrag zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung zurück, dies sei möglich, da kein Fall einer Pflichtveranlagung vorliege.

Sind im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten, so ist gemäß § 41 Abs 1 Z 2 EStG der Steuerpflichtige zu veranlagern, wenn im Kalenderjahr zumindest zeitweise gleichzeitig zwei oder mehrere lohnsteuerpflichtige Einkünfte, die beim Lohnsteuerabzug gesondert versteuert wurden, bezogen worden sind.

„Lohnsteuerpflichtige Einkünfte“ liegen vor, wenn es sich der Art nach um Einkünfte handelt, von denen grundsätzlich ein Lohnsteuerabzug vorzunehmen ist. Dementsprechend liegen derartige Einkünfte auch dann vor, wenn tatsächlich keine Lohnsteuer anfällt (*Atzmüller in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG*²⁰ § 41 Tz 3).

Eine Pflichtveranlagung ist nach § 41 Abs 1 Z 2 EStG durchzuführen, wenn im Kalenderjahr zumindest zeitweise (es genügen einige Tage oder auch nur ein Tag) gleichzeitig zwei oder mehrere lohnsteuerpflichtige Einkünfte, die beim Lohnsteuerabzug gesondert versteuert wurden, bezogen worden sind, wenn also Bezüge für sich zeitlich überschneidende Dienstverhältnisse erhalten wurden oder bei aufeinander folgenden Dienstverhältnissen während des Folgedienstverhältnisses noch Einkünfte aus dem vorangegangenen bezogen wurden. Dadurch wird dem progressiven Einkommensteuertarif Rechnung getragen, der bei Versteuerung des Gesamteinkommens idR eine höhere Einkommensteuerschuld ergibt als bei der getrennten Lohnversteuerung zweier jeweils für sich niedriger Einkommen.

Auch öffentliche Kassen sind als Arbeitgeber anzusehen. So führen ua neben dem Lohn als Arbeiter erhaltene Zahlungen der Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungskasse zu einer Pflichtveranlagung (*Wanke in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke, EStG* § 41 Anm 16).

Der Beschwerdeführer hat neben seinen ab 20.2. von der B**** GmbH & Co KG bezogenen Einkünften weiters im März lohnsteuerpflichtige Einkünfte von der BAUK bezogen. Der Beschwerdeführer bezog somit zeitweise gleichzeitig zwei oder mehrere lohnsteuerpflichtige Einkünfte.

Es liegt daher im Beschwerdefall ein Pflichtveranlagungsfall iSd § 41 Abs 1 Z 2 EStG vor, die

Zurückziehung des Antrages zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung ist daher nicht möglich.

Pendlerpauschale:

§ 16 Abs 1 Z 6 EStG in der für das Streitjahr geltende Fassung lautete:

(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:

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) Wird dem Arbeitnehmer ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zur Verfügung gestellt, steht kein Pendlerpauschale zu.

c) Beträgt die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mindestens 20 km und ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, beträgt das Pendlerpauschale:

<i>Bei mindestens 20 km bis 40 km</i>	<i>696 Euro jährlich,</i>
<i>bei mehr als 40 km bis 60 km</i>	<i>1 356 Euro jährlich,</i>
<i>bei mehr als 60 km</i>	<i>2 016 Euro jährlich.</i>

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:

<i>Bei mindestens 2 km bis 20 km</i>	<i>372 Euro jährlich,</i>
<i>bei mehr als 20 km bis 40 km</i>	<i>1 476 Euro jährlich,</i>
<i>bei mehr als 40 km bis 60 km</i>	<i>2 568 Euro jährlich,</i>
<i>bei mehr als 60 km</i>	<i>3 672 Euro jährlich.</i>

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.

f) Bei Vorliegen mehrerer Wohnsitze ist für die Berechnung des Pendlerpauschales entweder der zur Arbeitsstätte nächstgelegene Wohnsitz oder der Familienwohnsitz (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. e) maßgeblich.

g) 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.

h) Das Pendlerpauschale ist auch für Feiertage sowie für Lohnzahlungszeiträume zu berücksichtigen, in denen sich der Arbeitnehmer im Krankenstand oder Urlaub befindet.

i) Wird ein Arbeitnehmer, bei dem die Voraussetzungen für die Berücksichtigung eines Pendlerpauschales vorliegen, überwiegend im Werkverkehr gemäß § 26 Z 5 befördert, steht ihm ein Pendlerpauschale nur für jene Wegstrecke zu, die nicht im Werkverkehr zurückgelegt wird. Erwachsen ihm für die Beförderung im Werkverkehr Kosten, sind diese Kosten bis zur Höhe des sich aus lit. c, d oder e ergebenden Betrages als Werbungskosten zu berücksichtigen.

j) Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, Kriterien zur Festlegung der Entfernung und der Zumutbarkeit der Benützung eines Massenverkehrsmittels mit Verordnung festzulegen.

Im Beschwerdefall ergibt sich laut Pendlerrechner nur für jene Tage, an denen der Beschwerdeführer Nachtschicht geleistet hat, ein Pendlerpauschale.

Der Beschwerdeführer hat in den Monaten Februar bis Dezember 2018 an der in den Feststellungen angeführten Zahl von Tagen Nachtschicht geleistet.

Dabei hat er im Monat März an mehr als 11 Tagen, in den Monaten April, Juni, August, September, Oktober und Dezember an 4 bis 7 Tagen und in den Monaten Februar, Mai, Juli und November an weniger als 4 Tagen Nachtschicht verrichtet.

Es stehen somit für den Monat März das volle Pendlerpauschale und der volle Pendlereurobetrag zu.

Für die Monate April, Juni, August, September, Oktober und Dezember (insgesamt sechs Monate) stehen das Pendlerpauschale und der Pendlereuro lediglich im Umfang von $\frac{1}{3}$ zu, da in diesen Monaten nur an 4 bis 7 Tagen Nachtschicht geleistet wurde.

Für die Monate Februar, Mai, Juli und November stehen das Pendlerpauschale und der Pendlereuro nicht zu, da der Beschwerdeführer an weniger als 4 Tagen Nachtschicht geleistet hat.

Eine Berücksichtigung von Feiertagen, Urlaub und Krankenständen ist aufgrund des Umstandes, dass kein regelmäßig eingehaltenes Schichtmodell vorlag, nicht möglich.

Insgesamt stehen daher für einen Monat das volle Pendlerpauschale und der volle Pendlereuro sowie für sechs Monate das Pendlerpauschale und der Pendlereuro in Höhe von jeweils $\frac{1}{3}$ ($6 \times \frac{1}{3} = 2$) zu.

Dies ergibt ein Pendlerpauschale von € 174 (3×58) und einen Pendlereuro von 10,50 ($3 \times 3,50$).

Die Beschwerde erweist sich daher insoweit als berechtigt. Der angefochtene Bescheid ist somit entsprechend abzuändern.

Zur Unzulässigkeit der 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 Beschwerdefall liegt keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Die zu lösenden Rechtsfragen beschränken sich einerseits auf Rechtsfragen, welche bereits in der

bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes beantwortet wurden und solche, welche im Gesetz eindeutig gelöst sind. Im Übrigen hängt der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab. Tatfragen sind kein Thema für eine ordentliche Revision. Eine ordentliche Revision ist daher nicht zuzulassen.

Der angefochtene Bescheid ist daher gemäß § 279 BAO abzuändern.

Wien, am 13. Dezember 2022