

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***RI*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 10. September 2023 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 10. August 2023 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2020 vom 10. August 2023 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2021 über die Beschwerde vom 13. Februar 2024 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom ***1***. Jänner 2024 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2022 über die Beschwerde vom 2. Juni 2024 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 22. Mai 2024 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2023 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Herr ***VNa*** ***VNb*** ***NN***, Beschwerdeführer, war in den beschwerdegegenständlichen Jahren 2020, 2021, 2022 und 2023 bei den Österreichischen Bundesbahnen, ÖBB, als Angestellter nichtselbständig beschäftigt.

In seiner Einkommensteuererklärung 2020 vom 21.03.2021 beantragte der Beschwerdeführer die Berücksichtigung eines Pendlerpauschales in Höhe von € 2.208,00, eines Pendlereuros in Höhe von € 104,64 und Aufwendungen für Arbeitsmittel in Höhe von € 1.001,85 als Werbungskosten. Im Einkommensteuerbescheid 2020 vom 24.03.2021 wurde die Veranlagung antragsgemäß durchgeführt.

In der Einkommensteuererklärung 2021 vom 06.03.2022 machte der Beschwerdeführer ein Pendlerpauschale in Höhe von € 2.844,00, einen Pendlereuro in Höhe von € 99,96 und Arbeitsmittel in Höhe von € 932,61 geltend. Im Einkommensteuerbescheid vom 11.03.2022 wurde das Pendlerpauschale, der Pendlereuro und die Arbeitsmittel erklärungskgemäß berücksichtigt.

Mit Vorhalt vom ***2***.01.2023 betreffend die Einkommensteuer 2020 und 2021 forderte das Finanzamt den Beschwerdeführer auf Unterlagen und eine Stellungnahme vorzulegen, aus denen ersichtlich sei, welche konkrete Strecke im Werkverkehr zur Verfügung stehe, beziehungsweise warum diese nicht genutzt werden könne, da der Beschwerdeführer laut den Lohnzetteldaten für die Jahre 2020 und 2021 einen Werkverkehr hätte nutzen können. Mit der Vorhaltsbeantwortung übermittelte der Beschwerdeführer eine Auflistung seiner Schichten und die Einsatzkürzel seiner Dienstpläne 2020 und 2021. Die Dienstpläne übermittelte er nicht. Mittels Vorhaltes vom 21.03.2023 ersuchte das Finanzamt den Beschwerdeführer um Übermittlung einer betragsmäßigen Aufschlüsselung des beantragten Pendlerpauschales und Pendlereuros für die Jahre 2020 und 2021, Pendlerrechnerabfragen für sämtliche Wohn- und Dienstorte beziehungsweise Dienste, der Bekanntgabe mit welchem Auto die Fahrten zur Dienststelle durchgeführt worden seien, einer chronologischen Aufzeichnung der Dienstorte in den Jahren 2020 und 2021, einer schriftlichen Bekanntgabe des repräsentativen Arbeitsbeginns in den Jahren 2020 und 2021 und den Zeitaufzeichnungen des Dienstgebers. In der Folge erklärte der Beschwerdeführer, dass sein Dienstort seit Dezember 2019 die ***Straße1*** ***HNr1*** in ***Ort1*** sei, er nannte die Kennzeichen seines Kfz und erklärte, dass er den Dienst überwiegend um 3:30, 4:45 und 5:30 begonnen habe. Zeitaufzeichnungen habe er nicht, aber es gebe einen Dienstplan am PC des Dienstortes. Außerdem legte er Auszüge des Pendlerrechners für die Fahrten sämtlicher Wohnorte zu der Dienststätte ***Straße1*** ***HNr1***, ***PLZ1*** ***Ort1*** vor. Der abgefragte Tag war jeweils der 28.04.2023.

Mit Bescheiden vom 10.08.2023 wurden die Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer 2020 und der Einkommensteuer 2021 gemäß § 303 Abs 1 BAO wieder aufgenommen. Im Einkommensteuerbescheid 2020 vom 10.08.2023 erkannte das Finanzamt das Pendlerpauschale und den Pendlereuro nicht an. Begründend führte es aus, dass der Beschwerdeführer trotz mehrmaligen Ersuchens die tatsächlichen Dienstzeiten nicht vorgelegt habe und daher nicht habe überprüft werden können, ob der Werkverkehr tatsächlich nicht habe genutzt werden können. Da der nächste Bahnhof vom Wohnsitz des Beschwerdeführers

weniger als 2 km entfernt sei, stehe ihm im Kalenderjahr 2020 kein Pendlerpauschale zu. Im Einkommensteuerbescheid 2021 vom 10.08.2023 wurde ein Pendlerpauschale in Höhe von € 372,00 und ein Pendlereuro in Höhe von € 12,00 berücksichtigt. Zwar sei eine Überprüfung, ob der Werkverkehr tatsächlich nicht habe genutzt werden können, wegen der Nichtvorlage der Dienstpläne nicht möglich gewesen, jedoch habe sich im betreffenden Jahr der nächstgelegene Bahnhof in einer Entfernung von mehr als 2 km von der jeweiligen Wohnadresse befunden. Die Einstiegstelle des Werkverkehrs sei für Belange des Pendlerpauschales mit der Arbeitsstätte gleichzusetzen, weshalb im Kalenderjahr 2021 ein Pendlerpauschale und ein Pendlereuro zustehe.

Gegen diese Bescheide erhob der Beschwerdeführer am 10.09.2023 Beschwerde. Er erklärte, dass er aufgrund seiner Dienstzeiten nicht die Möglichkeit habe den Werkverkehr zu nutzen und ihm daher für das Jahr 2020 ein Pendlerpauschale in Höhe von € 740,00 und ein Pendlereuro in Höhe von € 38,00 und für das Jahr 2021 ein Pendlerpauschale in Höhe von € 2.844,00 und ein Pendlereuro in Höhe von € 99,96 zustehe. Außerdem sei die korrekte Adresse seiner Arbeitsstätte die ***Straße1*** **Hnr1x***, ***PLZ1*** ***Ort1***. Mit der Beschwerde übermittelte der Beschwerdeführer die Dienstpläne für 2020 und 2021 und die L 34 Formulare (Erklärung/Nachweis zur Berücksichtigung des Pendlerpauschales und Pendlereuro) für alle Wohnsitze im Beschwerdezeitraum mit der aktualisierten Anschrift der Arbeitsstätte. Der abgefragte Tag war jeweils der 10.09.2023.

Mit Vorhalt vom 20.09.2023 wurde der Beschwerdeführer ersucht die in den Erstbescheiden 2020 und 2021 ungeprüft anerkannten Aufwendungen, unter anderem für Arbeitsmittel, mit Belegen und einer Aufstellung nachzuweisen. In der Folge übermittelte der Beschwerdeführer Mobilfunkrechnungen des Betreibers A1 und Internetrechnungen von Magenta für das Jahr 2020 und 2021 sowie eine Aufstellung aller beantragten Aufwendungen. In dieser Aufstellung wird unter Arbeitsmittel auch ein Handy um € 499,00 angeführt. Nach dieser Aufstellung betrugen die Kosten für Arbeitsmittel im Jahr 2020 € 1.344,37 und im Jahr 2021 € 932,61.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 12.02.2024 änderte das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid 2020 dahingehend ab, dass ein Pendlerpauschale in Höhe von € 400,68 und ein Pendlereuro in Höhe von € 19,42 berücksichtigt wurden. Die Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte (Arbeitsmittel) wurden auf € 237,48 reduziert. Die Reduktion der beantragten Arbeitsmittel (Anschaffungskosten inkl. Tarifen und Internet für das Handy) wurden damit begründet, dass das berufliche Ausmaß für die beantragten Arbeitsmittel aufgrund der vorgelegten Urkunden auf 20% geschätzt worden sei. Das Pendlerpauschale und der Pendlereuro seien anhand der Dienstpläne überprüft und für den Monat April zu 3/3, für die Monate Juli bis November zu 2/3 und für die Monate Februar, März, Mai, Juni und zu Dezember zu 1/3 zuerkannt worden.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 12.02.2024 wurde der Einkommensteuerbescheid 2021 dahingehend geändert, dass ein Pendlerpauschale in Höhe von € 1.684,97 und ein Pendlereuro in Höhe von € 122,01 zuerkannt wurden. Die Werbungskosten wurden auf den Pauschbetrag in Höhe von EUR 132,00 reduziert. Hinsichtlich der Werbungskosten sei das berufliche Ausmaß auf 20 % geschätzt worden, da dieser Betrag den Pauschbetrag nicht übersteige, sei der Pauschbetrag berücksichtigt worden. Hinsichtlich des Pendlerpauschales und Pendlereuros seien nach der Überprüfung anhand der Dienstpläne für die Monate Jänner, Februar, März und September 3/3, für November und Dezember 2/3 und für Mai 1/3 anzuerkennen gewesen. Für die Monate April, Juni, Juli, August und Oktober sei aufgrund der Zumutbarkeit nur ein Pendlerpauschale bis zur Einstiegstelle (Bahnhof ***Ort5555***) anzuerkennen gewesen.

Mit Vorlageanträgen vom 13.02.2024 beantragte der Beschwerdeführer eine Entscheidung der Bescheidbeschwerden durch das Bundesfinanzgericht. Hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 2020 sei das Pendlerpauschale in Höhe von € 535,00 und der Pendlereuro in Höhe € 32,16 anzuerkennen. Die Arbeitsmittel hätten mit 60% geschätzt werden müssen, daher seien € 806,62 zu berücksichtigen. Hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 2021 betrüge das Pendlerpauschale € 2.161,66 und der Pendlereuro € 78,40. Die Arbeitsmittel hätten wie im Jahr 2020 mit 60 % geschätzt werden müssen, somit wären € 559,57 anzuerkennen.

Mit der Einkommensteuererklärung 2022 vom 21.03.2023 machte der Beschwerdeführer ein Pendlerpauschale in Höhe von € 3.424,00 und einen Pendlereuro in Höhe von € 308,00 sowie Arbeitsmittel in Höhe von insgesamt € 1.964,93 geltend. Zunächst wurde der Einkommensteuerbescheid 2022 am 22.03.2023 antragsgemäß veranlagt. Mit Bescheid vom 15.01.2024 wurde dieser Bescheid gemäß § 299 BAO aufgehoben. Im Einkommensteuerbescheid 2022 vom 15.01.2024 wurden € 2.746,34 an Pendlerpauschale, € 152,56 als Pendlereuro und € 334,33 an Werbungskosten, die der Arbeitsgeber nicht berücksichtigen konnte, anerkannt. Das berufliche Ausmaß der beantragten Arbeitsmittel (Anschaffungskosten inkl. Tarifkosten und Internet für Handy) sei mit 20 % geschätzt worden. Das Pendlerpauschale und der Pendlereuro seien anhand der Dienstpläne überprüft worden, und das große Pendlerpauschale zu 3/3 beziehungsweise zu 2/3 wegen Unzumutbarkeit der Benützung des Werkverkehrs berücksichtigt worden. Am 13.02.2024 erhob der Beschwerdeführer Beschwerde gegen diesen Bescheid. In der Folge erließ das Finanzamt am 02.04.2024 eine Beschwerdeverentscheidung. In dieser wurde das Pendlerpauschale und der Pendlereuro geändert und € 2.567,99 beziehungsweise € 184,50 anerkannt. Im Vorlageantrag vom 25.04.2024 erklärte der Beschwerdeführer es hätte ein Pendlerpauschale in Höhe von € 3.067,32 und ein Pendlereuro in Höhe von € 223,33 anerkannt werden müssen. Das berufliche Ausmaß der Arbeitsmittel wäre mit 60 % zu schätzen gewesen, sodass € 1.176,49 als Werbungskosten zu berücksichtigen seien.

In der Einkommensteuererklärung 2023 vom 19.03.2024 beantragte der Beschwerdeführer die Berücksichtigung des Pendlerpauschales in Höhe von € 3.210,00, des Pendlereuros in Höhe von € 204,90 und der Aufwendungen für Digitale Arbeitsmittel in Höhe von € 1.129,58. Mit Vorhalten vom 27.03.2024 und 03.04.2024 forderte das Finanzamt den Beschwerdeführer auf die Dienstpläne für das Jahr 2023, die Berechnung der Pendlerpauschale und des Pendlereuros sowie eine Aufstellung und Belege zu den beantragten Werbungskosten (digitale Arbeitsmittel) vorzulegen. Bis auf die Dienstpläne übermittelte der Beschwerdeführer die geforderten Unterlagen. In der Vorhaltsbeantwortung vom 08.05.2024 und der angehängten Aufstellung der Arbeitsmittel führte der Beschwerdeführer Aufwendungen für Arbeitsmittel in Höhe von € 1.907,16 an. Im Vorlageantrag vom 15.07.2024 beantragte der Beschwerdeführer die Berücksichtigung dieser Kosten abzüglich des von ihm geschätzten Privatanteils von 40%.

Im Einkommensteuerbescheid 2023 vom 22.05.2024 wurde ein Pendlerpauschale in Höhe von € 1.857,51, ein Pendlereuro in Höhe von € 137,35 und Werbungskosten in Höhe von € 305,32 berücksichtigt. Begründend führte das Finanzamt aus, dass das Pendlerpauschale und der Pendlereuro mangels Vorlage der Dienstpläne im Schätzungsweg in Anlehnung an das geprüfte Kalenderjahr 2022 ermittelt worden seien und, dass das berufliche Ausmaß der Arbeitsmittel mit 20% geschätzt worden sei. In der Beschwerdeverentscheidung vom 20.06.2024 wies die Abgabenbehörde die Beschwerde als unbegründet ab.

Der Beschwerdeführer beantragte die Vorlage der Beschwerde für die Jahre 2020, 2021, 2022 und 2023 an das Bundesfinanzgericht und begründete dies wie in der Beschwerde.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Herr ***Bf1***, Beschwerdeführer, war in den Jahren 2020, 2021, 2022 und 2023 bei den ÖBB beschäftigt. Er war als Lokführer, Verschubleiter, Verschubkoordinator, Tunnelretter, Zugvorbereiter, Fahrzeugprüfer und Verladekontrollleur tätig.

Im beschwerdegegenständlichen Zeitraum 2020, 2021, 2022, 2023

waren seine Dienstorte in

Zeitraum	Ort
01.01.2020 bis 15.03.2020	***PLZ2** ***Ort2***, ***Straße2*** 8
16.03.2020 bis 31.12.2023	***PLZ1*** ***Ort1*** ***Straße1*** ***Hnr1x***

hatte er seinen Hauptwohnsitz in

Zeitraum	Ort
12342019 – ***2345***.2020	***PLZ0000*** ***Ort0000***, ***Straße0000***
3456**.*2020 – ***34567**.*2021	***PLZ3333 ***Ort3333***, ***Straße3333***
4567.2021 – ***5678**.*2021	***PLZ4444*** ***Ort4444***, ***Straße4444***
6789.2021 – ***7890***.2024	***PLZ5555*** ***Ort5555***, ***Straße5555***

Laut den vorgelegten L 34 Formularen (Erklärung/Nachweis zur Berücksichtigung des Pendlerpauschales und des Pendlereuros) betrug die Strecke zwischen der Wohnung des Beschwerdeführers in ***Ort0000*** bis zum Dienstort in ***Ort2*** 110 km und bis zu seinem Dienstort in ***Ort1*** 21 km. Der Dienstort in ***Ort1*** war von seiner Wohnung in ***Ort3333*** 18 km, von seiner Wohnung in ***Ort4444*** 77 km und von seiner Wohnung in ***Ort5555*** 41 km entfernt.

Die Entfernung von seiner Wohnung in ***Ort0000*** zum Bahnhof ***Ort0000*** betrug 700 Meter, zur Bushaltestelle ***Ort0000*** ***BusBC*** 350 Meter.

Die Entfernung von seiner Wohnung in ***Ort3333*** zum Bahnhof ***Ort3333*** betrug 1,3 km.

Die Entfernung von seiner Wohnung in ***Ort4444*** bis zur Bushaltestelle ***Ort4444*** betrug 350 Meter.

Die Entfernung von seiner Wohnung in ***Ort5555*** bis zur Bushaltestation ***BusDF*** betrug 400 Meter, die zum Bahnhof ***Ort5555*** 5,2 km.

Der Beschwerdeführer verrichtete im beschwerdegegenständlichen Zeitraum verschiedene Dienste, bei denen sowohl der Arbeitsbeginn und das Arbeitsende als auch die Einsatzorte differierten. Im Jahr 2020 lag der Arbeitsbeginn zwischen 3:00 und 17:00 und das Arbeitsende zwischen 14:00 und 6:00. In den Jahren 2021 und 2022 lag der Arbeitsbeginn zwischen 3:30 und 18:00 und das Arbeitsende zwischen 14:30 und 6:00. Aufgrund der Vielzahl der verschiedenen Dienste kann kein Überwiegen einer bestimmten Schicht im Kalenderjahr festgestellt werden.

Laut den Lohnzetteldaten nutzte der Beschwerdeführer in den beschwerdegegenständlichen Jahren den Werkverkehr. Da der Beschwerdeführer Bediensteter bei den ÖBB ist, handelt es

sich beim Werkverkehr um deren Massenbeförderungsmittel. Aufgrund des teilweisen Dienstbeginns und Dienstendes zu Randzeiten war dem Beschwerdeführer die Nutzung des Werkverkehrs tatsächlich nicht immer möglich.

Im Jahr 2020 war es dem Beschwerdeführer an zehn Arbeitstagen im Jänner unzumutbar den Werkverkehr zu benutzen, im Februar an fünf Arbeitstagen, im März an vierzehn Arbeitstagen, im Mai an fünf Arbeitstagen, im Juni an sieben Arbeitstagen, im Juli an acht Arbeitstagen, im August an neun Arbeitstagen, im September an drei Arbeitstagen, im Oktober an sieben Arbeitstagen, im November an einem Arbeitstag und im Dezember an sieben Arbeitstagen.

Im Jahr 2021 war es dem Beschwerdeführer an vierzehn Arbeitstagen unzumutbar den Werkverkehr zu benutzen, im Februar an dreizehn Arbeitstagen, im März an dreizehn Arbeitstagen, im April an einem Tag, im Mai an fünf Arbeitstagen, im Juni an drei Arbeitstagen, im Juli an acht Arbeitstagen, im August an einem Arbeitstag, im September an elf Arbeitstagen, im Oktober an drei Arbeitstagen, im November an neun Arbeitstagen und im Dezember an neun Arbeitstagen.

2022 war es dem Beschwerdeführer im Jänner an zwölf Arbeitstagen unzumutbar den Werkverkehr zu nutzen, im Februar an sieben Arbeitstagen, im März an elf Arbeitstagen, im April an zehn Arbeitstagen, im Mai an acht Arbeitstagen, im Juni an acht Arbeitstagen, im Juli an dreizehn Arbeitstagen, im August an acht Arbeitstagen, im September an zehn Arbeitstagen im Oktober an elf Arbeitstagen, im November an zehn Arbeitstagen und im Dezember an sieben Arbeitstagen.

Für das Jahr 2023 kann mangels vorgelegter Dienstpläne nicht festgestellt werden an wie vielen Tagen die Benützung des Werkverkehrs unzumutbar war.

Der Beschwerdeführer war im beschwerdegegenständlichen Zeitraum nicht nur als Lockführer, sondern auch als Verschiebleiter, Verschiebkoordinator, Tunnelretter und Zugvorbereiter tätig. Bei diesen Tätigkeiten musste er die Verladungen kontrollieren, fotografieren und dokumentieren. Bei gewissen Streckenabschnitten musste er sich online anmelden. Sein Dienstgeber stellte ihm kein Diensthandy zur Verfügung. Auch außerhalb seiner Dienstzeiten musste er für seinen Dienstgeber jederzeit erreichbar sein. Gewisse Dokumente und E-Mails versendete und empfing er zu Hause.

Im Jahr 2020 hatte der Beschwerdeführer Aufwendungen für den Mobilfunktarif in Höhe von € 688,39, für die Nutzung eines Internettarifs für zu Hause in Höhe von € 156,98 und für ein neues Mobiltelefon in Höhe von € 499,00 zu ***Ort0000***. Bei dem Mobiltelefon handelt es sich um ein Samsung Galaxy S20, dass er am 05.08.2020 erwarb.

Im Jahr 2021 belief sich die Mobilfunkrechnung auf € 643,63 und die Internetrechnung auf € 288,98.

2022 betrug die Mobilfunkrechnung € 672,67 und die Internetrechnung € 290,81. Der Beschwerdeführer kaufte sich am 17.10.2022 ein neues Mobiltelefon der Marke Apple.

Für das Jahr 2023 trug der Beschwerdeführer Aufwendungen für den Mobilfunktarif in Höhe von € 398,59 und für die Nutzung des Internets für zu Hause in Höhe von € 380,57. Er kaufte sich am 24.11.2023 ein neues Mobiltelefon um € 1.128,00 der Marke Apple.

2. Beweismwürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem vorgelegten Verwaltungsakt und dem Vorbringen der Parteien, insbesondere aus dem vom Finanzamt durchgeführten Vorhalteverfahren. Die Angaben zu der (Un-)zumutbarkeit der Benützung des Werkverkehrs basieren auf den Auswertungen des Pendlerrechners, die anhand der Dienstpläne des Beschwerdeführers zunächst vom Finanzamt und dann vom Bundesfinanzgericht durchgeführt wurden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Strittig ist die Höhe des anzuerkennenden Pendlerpauschales und Pendlereuros in den Jahren 2020 bis 2023 sowie der Privatanteil der als Arbeitsmittel beantragten Kosten.

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

Nach § 16 Abs 1 Z 6 EStG 1988 zählen zu den Werbungskosten auch Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Für die Berücksichtigung dieser Ausgaben gilt:

Die Ausgaben sind bei einer einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis 20 km grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs 5 Z 1 EStG 1988) abgegolten (lit a leg.cit.).

Zusätzliche Pauschbeträge (vgl. lit b und c leg.cit.) sind zu berücksichtigen, wenn

- entweder der Arbeitsweg eine Entfernung von mindestens 20 Kilometer umfasst und die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar ist (sogenanntes kleines Pendlerpauschale) oder
- die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumindest hinsichtlich des halben Arbeitsweges nicht möglich oder nicht zumutbar ist und der Arbeitsweg mindestens

zwei Kilometer beträgt (sogenanntes großes Pendlerpauschale). Das große Pendlerpauschale beträgt

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.

In zeitlicher Hinsicht müssen die entsprechenden Verhältnisse im Lohnzahlungszeitraum überwiegen.

Gemäß § 3 Abs 1 der Pendlerverordnung ist für die Ermittlung der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte beziehungsweise zwischen Arbeitsstätte und Wohnung (§ 1) und für die Beurteilung, ob die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar oder unzumutbar ist (§ 2), für Verhältnisse innerhalb Österreichs der vom Bundesministerium für Finanzen im Internet zur Verfügung gestellte Pendlerrechner zu verwenden.

Voraussetzung für die Berücksichtigung eines (vollen) Pendlerpauschales ist, dass der Arbeitnehmer an mindestens elf Tagen im Kalendermonat von der Wohnung zur Arbeitsstätte fährt (§ 16 Abs 1 Z 6 lit e EStG 1988). Fährt 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. 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. Die Pauschbeträge sind auch für Feiertage und für Lohnzahlungszeiträume zu berücksichtigen in denen sich der Arbeitnehmer im Krankenstand oder auf Urlaub befindet (§ 16 Abs 1 Z 6 lit h EStG 1988). Die Regelung stellt darauf ab, dass der Arbeitnehmer an jenen Tagen gearbeitet hätte und die Arbeit nur wegen Krankheit oder Urlaub, oder deshalb, weil Feiertag ist, ausfällt. Die (für das Bundesfinanzgericht nicht verbindlichen) LStR 2002 Rz 250 stellen darauf ab, dass diese „Ausfallstagsregelung“ nur zur Anwendung kommt, wenn bereits im Vormonat ein Pendlerpauschale zugestanden ist (vgl. Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²¹ § 16 Rz 124).

Gemäß § 33 Abs 5 Z 4 EStG 1988 steht 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 EStG 1988 entsprechend. Der Pendlereuro ist, wie das Pendlerpauschale, als Jahresbetrag gesetzlich ausgewiesen, wird bei der Veranlagung aber für die betroffenen Monate aliquot gewährt. Bei der Berechnung des Pendlereuros ist auch die Drittel-Aliquotierung des

Pendlerpauschales analog vorzunehmen (vgl. Herzog in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²¹ § 33 Rz 75).

Bei Tätigkeiten an verschiedenen Betriebsstätten desselben Arbeitgebers ist die Fahrtstrecke zu jener Betriebsstätte maßgeblich, an der sich der Arbeitnehmer überwiegend aufhält (Schubert in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke, EStG § 16). Für die Berechnung des Pendlerpauschales und Pendlereuros ist daher im konkreten Fall bis 15.03.2020 die ***Straße2*** 8 in ***PLZ2*** ***Ort2*** und ab 16.03.2020 die ***Straße1*** ***Hnr1x*** in ***PLZ1*** ***Ort1*** heranzuziehen.

Im Kalendermonat kann für die Berechnung des Pendlerpauschales nur ein Wohnsitz zugrunde gelegt werden. Die Beurteilung, welcher Wohnsitz maßgeblich ist, kann allerdings von Monat zu Monat wechseln (Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²¹ § 16 Rz 118). Für die Monate, in denen der Beschwerdeführer während des Monats den Wohnsitz gewechselt hat, ist daher der Wohnsitz maßgeblich, an dem der Beschwerdeführer in diesem Monat überwiegend wohnhaft war.

Dem Arbeitnehmer steht kein Pendlerpauschale zu, wenn er im Lohnzahlungszeitraum überwiegend einen unentgeltlichen Werkverkehr im Sinne des § 26 Z 5 EStG 1988 nutzt (§ 16 Abs 1 Z 6 lit i EStG 1988). Nach den LStR 2002 Rz 748 ist eine überwiegende Beförderung im Werkverkehr dann gegeben, wenn der Arbeitnehmer an mehr als der Hälfte der Arbeitstage im Lohnzahlungszeitraum (im Werkverkehr) befördert wird. In diesem Fall steht auch kein Pendlereuro zu. Es steht jedoch insoweit zu, als es die Wegstrecke betrifft, die nicht vom Werkverkehr umfasst ist (Wohnung bis Einstiegstelle Werkverkehr). Die Einstiegstelle des Werkverkehrs wird somit für Belange des Pendlerpauschales mit der Arbeitsstätte gleichgesetzt (vgl. VwGH vom 29.07.2010, 2010/15/0013). Das Pendlerpauschale ist in diesem Fall aber mit der Höhe des fiktiven Pendlerpauschales für die gesamte Strecke begrenzt (vgl. LStR 2002 Rz 750). Die LStR 2002 Rz 10271 sehen vor, dass bei Bediensteten von Verkehrsbetrieben, die im Schichtdienst eingesetzt werden, zu prüfen ist, ob den Bediensteten die kostenlose Benützung eines Massenförderungsmittels (oder Shuttledienstes) auf der Fahrt zum Schichtbeginn oder vom Schichtende nach Hause möglich oder zumutbar ist.

Ob die Benützung von Massenverkehrsmittel möglich oder zumutbar war, wurde im konkreten Fall anhand der Dienstpläne des Beschwerdeführers mit dem Pendlerrechner für die Jahre 2020, 2021 und 2022 ermittelt und das Pendlerpauschale ist entsprechend der Tage, an denen die Benützung des Werkverkehrs unzumutbar war, voll oder aliquot zu gewähren. Das große Pendlerpauschale steht dann voll zu, wenn die Benützung des Massenförderungsmittels hinsichtlich der Hin- oder Rückfahrt an mindestens elf Tagen im Monat nicht möglich ist (vgl. LStR 2002 Rz 10271). Für 2020 ist im Jänner unstrittig, dass dem Beschwerdeführer kein Pendlerpauschale zusteht. Für Februar sind das Pendlerpauschale und der Pendlereuro zu 2/3 (€ 204,00/€ 12,20), für März zu 1/3 (€102,00/€ 6,10), für April zu 3/3 (€123,00/€ 3,50), für Mai

und Juni zu 1/3 (€10,33/€ 1,00), für Juli bis November zu 2/3 (€ 20,67/€2,00) und für Dezember zu 1/3 (€10,33/€1,00) zu berücksichtigen. Somit werden für das Jahr 2020 ein Pendlerpauschale in Höhe von € 554,01 und ein Pendlereuro in Höhe von € 34,80 anerkannt.

Für 2021 sind das Pendlerpauschale und der Pendlereuro für die Monate Jänner bis März zu 3/3 (€ 306,00/18,30), für Mai zu 1/3 (€ 71,33/€ 1,17), für Juli, November und Dezember zu 2/3 (€ 142,66/4,56) und für September zu 3/3 (€ 214,00/€ 6,84) zu berücksichtigen. Für die Monate April, Juni, August und Oktober ist aufgrund der Zumutbarkeit nur ein Pendlerpauschale/Pendlereuro bis zur Einstiegsstelle Bahnhof ***Ort5555*** (€ 31,00/0,83) anzuerkennen. Es wird daher insgesamt ein Pendlerpauschale in Höhe von € 1.755,31 und ein Pendlereuro in Höhe von € 79,91 anerkannt.

Für 2022 wird ein Pendlerpauschale und ein Pendlereuro für die Monate Jänner und März zu 3/3 (€ 214,00/€ 6,84), für Februar zu 1/3 (€ 71,33/2,28) und für März zu 2/3 (€142,66/€ 4,56), für Mai, Juni, August, Oktober, November und Dezember zu 2/3 (€ 214,00/€ 18,22 aufgrund der zusätzlichen Ergänzungsbeträge von Mai 2022 bis Juni 2023 gemäß § 124b Z 395 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 63/2022) und für Juli und September zu 3/3 (€ 321,00/€ 27,33) anerkannt. Insgesamt werden daher € 2.567,99 an Pendlerpauschale und € 184,50 als Pendlereuro berücksichtigt.

Der Abgabepflichtige hat dem Finanzamt gemäß § 138 Abs 1 BAO über Verlangen die geltend gemachten Werbungskosten (§ 119 BAO) nach Art und Umfang nachzuweisen oder, wenn dies nicht zumutbar ist, wenigstens glaubhaft zu machen. 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.

Gemäß § 184 Abs 1 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Nach Abs 2 leg. cit. ist insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs 1) wesentlich sind. Ziel der Schätzung ist, den wahren Besteuerungsgrundlagen (den tatsächlichen Gegebenheiten) möglichst nahe zu kommen. Jeder Schätzung ist eine gewisse Ungenauigkeit immanent. Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (zB VwGH 30.9.1998, 97/13/0033; 19.3.2002, 98/14/0026; 27.8.2002, 96/14/0111; 8.9.2009, 2009/17/0119 bis 0122).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen

Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. Ritz, BAO Kommentar 5, § 167 Rz 8).

Für das Jahr 2023 wurden, trotz zweifachen Vorhalts seitens des Finanzamtes, keine Dienstpläne vorgelegt. Für die Ermittlung des Pendlerpauschales und Pendlereuros für die Jahre 2020-2022 waren die Dienstpläne wesentlich. Da der Beschwerdeführer vorbrachte den Werkverkehr bei Diensten zu Randzeiten nicht nutzen zu können, konnte anhand der Dienstpläne festgestellt werden, wann und wie oft im Lohnzahlungszeitraum die Benützung des Werkverkehrs nicht möglich war und folglich ein großes Pendlerpauschale (aliquot) zusteht.

Da der Beschwerdeführer es trotz mehrfachem Ersuchens unterlassen hat seine Dienstpläne vorzulegen, war die Abgabenbehörde jedenfalls zur Schätzung des zustehenden Pendlerpauschales und Pendlereuros befugt, zumal sie sich dabei an den Dienstplänen des Vorjahres orientierte. Für 2023 gebührt dem Beschwerdeführer das Pendlerpauschale und der Pendlereuro, die bereits im Einkommensteuerbescheid 2023 vom 22.05.2024 berücksichtigt wurden (€ 1.857,51/€137,35).

Werbungskosten sind gemäß § 16 Abs 1 Z 7 EStG 1988 auch Ausgaben für Arbeitsmittel und digitale Arbeitsmittel.

Die von dem Beschwerdeführer geltend gemachten Aufwendungen stellen teilweise Wirtschaftsgüter (Internetkosten, Mobilfunkgebühren und Anschaffungskosten für neue Mobiltelefone) dar, die typischerweise der Lebensführung dienen. Solche Aufwendungen können als Werbungskosten berücksichtigt werden, wenn nachgewiesen wird, dass diese Wirtschaftsgüter für die berufliche Tätigkeit verwendet werden. Entscheidend ist die tatsächliche Verwendung. Nicht entscheidend ist, ob gleichartige Arbeitsmittel auch vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellt würden (vgl. Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²¹ § 16 Rz 133).

Kosten für beruflich veranlasste Telefon- und Internetaufwendungen sind als Werbungskosten absetzbar (vgl. VwGH 29.6.1995, 93/15/0104; Zorn/Varro in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg), EStG²¹ § 4 Rz 330). Die berufliche Nutzung ist durch eine genaue Aufzeichnung nachzuweisen, wobei eine Glaubhaftmachung genügt (vgl. VwGH 28.5.2008, 2006/15/0125). Liegen keine Aufzeichnungen vor, hat eine Ermittlung des beruflichen Anteils im Schätzungsweg zu erfolgen.

Hinsichtlich der beantragten Kosten für die beantragten Arbeitsmittel für die Jahre 2020-2023 ist der beruflich genutzte Anteil mangels Vorlage genauer Aufzeichnungen zu schätzen. Da der Beschwerdeführer angab, sein Handy bei der Verladekontrolle zu benötigen, bestimmte Dokumente auch von zu Hause aus versenden zu müssen und rund um die Uhr für seinen Arbeitgeber erreichbar sein zu müssen, ist die Schätzung des beruflichen Ausmaßes der

Verwendung der Arbeitsmittel mit 20% durch die Abgabenbehörde nachvollziehbar und glaubhaft. Für das Jahr 2020 betragen die Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte, daher € 268,87 (20% von € 1.344,37) für das Jahr 2021 € 186,52 (20% von € 932,61), für das Jahr 2022 € 392,98 (20% von € 1.964,93) und für das Jahr 2023 € 381,43 (20 % von € 1.907,16).

Die Bescheide betreffend Einkommensteuer 2020, 2021, 2022 und 2023 sind daher spruchgemäß abzuändern.

Die Berechnung und Festsetzung der Einkommensteuer 2020, 2021, 2022 und 2023 ist den beiliegenden Berechnungsblättern zu entnehmen.

Beilagen: Berechnungsblätter Einkommensteuer 2020,2021, 2022, 2023

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 war keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinne des Art 133 Abs 4 B-VG zu lösen. Das Erkenntnis bewegt sich auf der Ebene der Sachverhaltsermittlung (Unzumutbarkeit der Benützung des Werkverkehrs und berufliches Ausmaß der Verwendung der Arbeitsmittel). Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher unzulässig.

Wien, am 11. August 2026