

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 24. Oktober 2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes Landeck Reutte (jetzt Finanzamt Österreich) vom 16. Oktober 2018 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2016 und 2017, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die darauf entfallende Abgaben sind den als Beilage zu diesem Erkenntnis angefügten Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches.

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. Mit Eingabe vom 12.10.2018 brachte die Beschwerdeführerin (im Folgenden Bf.) die Erklärungen zur ArbeitnehmerInnenveranlagung für die Jahre 2016 und 2017 beim Finanzamt ein. Diese wurden antragsgemäß erledigt, entsprechende Einkommensteuerbescheide für 2016 und 2017 ergingen am 16.10.2018.

2. Mit Schreiben vom 24.10.2018 erhob die Bf. fristgerecht Beschwerde gegen die ergangenen Einkommensteuerbescheide 2016 und 2017 und beantragte erstmalig die Berücksichtigung des Pendlerpauschales für einen 4-5-Mal wöchentlichen Arbeitsbeginn um 06:00 Uhr.

3. Entsprechend den Angaben in den Beschwerden wurden seitens des Finanzamtes Abfragen im Pendlerrechner durchgeführt. Das errechnete jährliche Pendlerpauschale in Höhe von 372 Euro (großes PP für 2-20 km) und ein Pendlereuro von jährlich 36 Euro wurde in den

Beschwerdevorentscheidungen 2016 und 2017 vom 05.11.2018 berücksichtigt und somit den Beschwerden stattgegeben.

4. Mit Antrag vom 15.11.2018 begehrte die Bf. die Vorlage der Beschwerden betreffend die Jahre 2016 und 2017 zur Entscheidung an das Bundesfinanzgericht und führte ergänzend dazu aus, dass ihr laut den beigelegten Pendlerrechnerabfragen ein Pendlerpauschale in Höhe von 696 Euro (kleines PP für 20-40 km) und ein Pendlereuro in Höhe von 44 Euro jährlich zustehen würden.

5. Da in den Beschwerden bzw. im Vorlageantrag unterschiedliche Arbeitsbeginnzeiten von der Bf. angegeben wurden (06:00 Uhr laut Beschwerden, 06:45 laut Vorlageantrag), ergaben sich unterschiedliche Berechnungen des Pendlerpauschales bei der Abfrage im Pendlerrechner. Es wurden daher mit Ergänzungsersuchen vom 16.11.2018 die Dienstzeitaufzeichnungen für die betroffenen Jahre angefordert. Diese wurden am 05.12.2018 übermittelt.

6. Am 08.02.2019 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und nahm im Wesentlichen wie folgt Stellung:

„Es wurde vom Finanzamt im Zuge einer entsprechenden monatlichen Betrachtung der vorliegenden Dienstzeitaufzeichnungen ausgewertet, ob die "zumutbaren" oder "unzumutbaren" Dienstzeiten im Monat überwiegen und das entsprechende monatliche Pendlerpauschale herangezogen. Bei gleicher Anzahl wurde, analog § 2 Abs 4 Pendlerverordnung, das für die Bf. günstigere Pendlerpauschale herangezogen. Die genaue Auswertung kann den Dokumenten Nr. 47 und 48 entnommen werden. Eine solche monatliche Betrachtungsweise würde für das Veranlagungsjahr 2016 in Summe zu einem jährlichen Pendlerpauschale in der Höhe von 405,34 Euro und einem Pendlereuro von 35,34 Euro führen.“

Für das Jahr 2017 ergäbe die monatliche Betrachtung ein Pendlerpauschale in der Höhe von 588,- Euro und einen Pendlereuro von 41,36 Euro.

Rz 262 der LStR 2002 idgF sieht jedoch eine Jahresbetrachtung bei Schichtdienstverrichtung vor: Bei Schichtdienst bestehen keine Bedenken, auf die voraussichtlich überwiegend (zB im Kalenderjahr, Schichtturnus) vorliegenden Verhältnisse abzustellen und daraus einen repräsentativen Arbeitsbeginn bzw. ein repräsentatives Arbeitsende abzuleiten. Ist in diesem Zeitraum kein Überwiegen feststellbar, bestehen keine Bedenken, analog zu § 2 Abs. 4 der Pendlerverordnung die für den Arbeitnehmer günstigere Variante zu berücksichtigen.“

Auch gemäß § 1 Abs 4 und § 2 Abs 1 Pendlerverordnung sind bei flexiblen Arbeitszeitmodellen für die Ermittlung der Entfernung und der Zumutbarkeit der Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln Arbeitsbeginn- und Arbeitsendezeiten zu Grunde zu legen, die den überwiegenden tatsächlichen Arbeitszeiten im Kalenderjahr entsprechen.“

Im gegenständlichen Fall ist die Beurteilung, ob die Zumutbarkeit der öffentlichen Verkehrsmittel gegeben ist, teilweise auch entscheidend dafür, ob die Länge der Fahrtstrecke mit unter oder über 20 Kilometern bemessen wird: Während - bezogen auf die Vormittagsschichten - bei der vom Pendlerrechner berechneten Fahrt mit dem PKW eine Strecke von 18 Kilometern (2-20 km) veranschlagt wird, führt die Fahrt mit öffentlichen Verkehrsmitteln zu einer Strecke von gerundet 22 Kilometern (zwischen 20-40 km), wodurch sich die Konstellation ergibt, dass sich das kleine Pendlerpauschale (20-40 km) mit einem höheren Betrag auswirkt, als das große Pendlerpauschale (2-20km).

Diverse Abfragen im Pendlerrechner ergeben, dass bei einem Dienstbeginn zwischen 06:00 und 06:40 Uhr die Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel unzumutbar ist, bei einem Dienstbeginn zwischen 06:41 bis 06:50 Uhr allerdings eine Zumutbarkeit gegeben ist.

Bezüglich der Nachmittagsschichten stehen laut Pendlerrechner teilweise auch zumutbare öffentliche Verkehrsmittel zur Verfügung, bei denen die zurückzulegende Strecke mit unter 20 Kilometern bemessen wird, und daher überhaupt kein Anspruch auf ein Pendlerpauschale besteht (beispielsweise bei Dienstende zwischen 18:00 und 18:33 Uhr). Eine Jahresbetrachtung ergibt für das Jahr 2016, dass 53 Dienste zu Zeiten geleistet wurden, zu denen eine Fahrt mit öffentlichen Verkehrsmitteln laut Pendlerrechner zugemutet werden kann (4 davon ohne Anspruch auf PP, weil unter 20 km). Bei 95 Diensten war die Anfahrt mit den öffentlichen Verkehrsmitteln jedoch nicht zumutbar. In der Jahresbetrachtung wurden im Jahr 2016 also überwiegend Dienste geleistet, die für ein großes Pendlerpauschale von 2-20 km sprechen, was in Summe ein Pendlerpauschale in der Höhe von 372 Euro und einen Pendlereuro in der Höhe von 36 Euro ausmacht und der Erledigung in der Beschwerdevorentscheidung entspricht.

In der Jahresbetrachtung überwiegen im Jahr 2017 ebenfalls die Dienstzeiten zu denen die Fahrt mit öffentlichen Verkehrsmitteln unzumutbar ist (59x zumutbar, 3x kein Anspruch auf PP, 69x unzumutbar). Auch für das Jahr 2017 wäre daher in der Jahresbetrachtung ein großes Pendlerpauschale in der Höhe von 372 Euro und ein Pendlereuro in der Höhe von 36 Euro, entsprechend der Beschwerdevorentscheidung, zu berücksichtigen.

Die Bf. stand in den maßgeblichen Streitjahren in einem ganzjährigen Dienstverhältnis. Trotz der unregelmäßig wechselnden Dienstzeiten, überwiegen eindeutig die geleisteten Dienste, zu welchen die Fahrten mit den öffentlichen Verkehrsmitteln als unzumutbar einzustufen sind.

Wohl auch im Hinblick auf die, aufgrund der knappen Kilometergrenze, sich ergebenden unterschiedlichen Auswertungsergebnisse des Pendlerrechners und dem damit verbundenen Auswertungsaufwand ist der Jahresbetrachtung der Vorzug zu geben.

Dementsprechend ersucht das Finanzamt, das Bundesfinanzgericht möge das Pendlerpauschale und den Pendlereuro entsprechend der, vom Finanzamt vorgenommenen, Jahresbetrachtung

bemessen und die Beschwerden betreffend die Jahre 2016 und 2017 entsprechend den ergangenen Beschwerdeentscheidungen erledigen.“

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. war in den Streitjahren ganzjährig nichtselbstständig teilzeitbeschäftigt. Ihre Dienstzeiten waren durchwegs unterschiedlich, wobei sie den Dienst zur Vormittagsschicht grundsätzlich zwischen 06:00 und 06:50 Uhr antrat und diesen zwischen 12:45 und 13:00 Uhr beendete. Die Nachmittagsschicht begann meist gegen 12:45 Uhr und endete zwischen 18:00 bis 20:30 Uhr. Aus den Arbeitszeitaufzeichnungen ergeben sich aber auch zu den beschriebenen Schichten abweichend geleistete Dienstverrichtungen. Es liegt kein flexibles Arbeitszeitmodell vor.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt basiert auf den im Verfahrensgang genannten Unterlagen, die vom Finanzamt mit dem Vorlagebericht dem Bundesfinanzgericht vorgelegt wurden und ist unstrittig.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Rechtslage

Laut [§ 16 Abs. 1 EStG 1988](#) sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Zu ihnen zählen gemäß Abs. 1 Z 6 leg. cit. auch die Aufwendungen des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte.

Gemäß [§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. a EStG 1988](#) sind diese Ausgaben durch den Verkehrsabsetzbetrag abgegolten. Nach Maßgabe der lit.ae b bis j stehen zusätzlich ein Pendlerpauschale sowie nach Maßgabe des [§ 33 Abs. 5 Z 4 EStG 1988](#) ein Pendlereuro zu. Mit dem Verkehrsabsetzbetrag, dem Pendlerpauschale und dem Pendlereuro sind alle Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten.

Bei einer Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte von mindestens 20 km und Zumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels beträgt das Pendlerpauschale, bis 40 km 696 Euro jährlich ("kleines" Pendlerpauschale; [§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988](#)).

Bei Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Entfernung, beträgt das Pendlerpauschale bei einer Entfernung von mindestens 2 km bis 20 km 372 Euro jährlich ("großes" Pendlerpauschale; [§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. d EStG 1988](#)).

Gemäß [§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. e EStG 1988](#) ist Voraussetzung für die Berücksichtigung eines Pendlerpauschales gemäß lit. c oder d leg. cit., dass der Arbeitnehmer an mindestens elf Tagen im Kalendermonat von der Wohnung zur Arbeitsstätte fährt. 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 Dritteln zu.

Die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Kriterien zur Ermittlung des Pendlerpauschales und des Pendlereuros, zur Einrichtung eines Pendlerrechners und zum Vorliegen eines Familienwohnsitzes ([Pendlerverordnung, BGBl. II Nr. 276/2013](#) idF [BGBl. II Nr. 154/2014](#)), legt auszugsweise fest wie nachstehend:

[§ 1 Pendlerverordnung](#) lautet auszugsweise:

- (2) Der Ermittlung der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sind die Verhältnisse zu Grunde zu legen, die vorliegen, wenn die Arbeitsstätte in einem Zeitraum von 60 Minuten vor dem tatsächlichen Arbeitsbeginn bis zum tatsächlichen Arbeitsbeginn erreicht wird.
- (3) Der Ermittlung der Entfernung zwischen Arbeitsstätte und Wohnung sind die Verhältnisse zu Grunde zu legen, die vorliegen, wenn die Arbeitsstätte in einem Zeitraum vom tatsächlichen Arbeitsende bis zu einem Zeitpunkt, der 60 Minuten später liegt, verlassen wird.
- (4) Bei flexiblen Arbeitszeitmodellen (beispielsweise gleitender Arbeitszeit), ist der Ermittlung der Entfernung ein Arbeitsbeginn und ein Arbeitsende zu Grunde zu legen, das den überwiegenden tatsächlichen Arbeitszeiten im Kalenderjahr entspricht.
- (5) Sind die zeitlichen und örtlichen Umstände der Erbringung der Arbeitsleistung während des gesamten Kalendermonats im Wesentlichen gleich und ergeben sich nach Abs. 2 einerseits und Abs. 3 andererseits abweichende Entfernungen, ist die längere Entfernung maßgebend.
- (6) 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.
- (8) Ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar (§ 2 Abs. 1), bemisst sich die Entfernung nach den Streckenkilometern des Massenbeförderungsmittels und allfälliger zusätzlicher Straßenkilometer und Gehwege. Beträgt die Gesamtstrecke zumindest 20 Kilometer, sind angefangene Kilometer auf volle Kilometer aufzurunden.

(9) Ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels unzumutbar (§ 2 Abs. 1), bemisst sich die Entfernung nach den Straßenkilometern der schnellsten Straßenverbindung. Beträgt die Gesamtstrecke zumindest zwei Kilometer, sind angefangene Kilometer auf volle Kilometer aufzurunden.

§ 2 Abs. 1 Pendlerverordnung lautet:

Die Zumutbarkeit bzw. Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels ist nach den Z 1 und 2 zu beurteilen. Dabei sind die Verhältnisse gemäß § 1 zu Grunde zu legen. Die Umstände, die die Zumutbarkeit bzw. Unzumutbarkeit begründen, müssen jeweils überwiegend im Kalendermonat vorliegen.

1. Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels liegt vor, wenn,
 - a) zumindest für 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.

2. 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 Pendlerverordnung 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 das schnellste Massenbeförderungsmittel zu berücksichtigen.

§ 2 Abs. 4 Pendlerverordnung lautet:

Sind die zeitlichen oder örtlichen Umstände der Erbringung der Arbeitsleistung während des gesamten Kalendermonats nicht im Wesentlichen gleich, ist jene Zeit maßgebend, die erforderlich ist, um die Entfernung von der Wohnung zur Arbeitsstätte bzw. von der Arbeitsstätte zur Wohnung im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurückzulegen. Liegt kein Überwiegen vor, ist die längere Zeitdauer gemäß § 2 Abs. 2 maßgebend.

Beurteilung

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob bei der Berechnung des Pendlerpauschales eine Jahresbetrachtung oder eine Monatsbetrachtung vorzunehmen ist.

Bei einer Jahresbetrachtung würde aufgrund einer überwiegenden Unzumutbarkeit das große Pendlerpauschale für eine Entfernung von 2-20 km zur Anwendung gelangen, welches allerdings niedriger ist als das kleine Pendlerpauschale für eine Entfernung von 20-40 km.

Gemäß § 1 Abs. 6 Pendlerverordnung ist für den Fall, dass die zeitlichen oder örtlichen Umstände der Erbringung der Arbeitsleistung während des gesamten Kalendermonats nicht im Wesentlichen gleich sind, jene Entfernung maßgebend, die im Kalendermonat überwiegend zurückgelegt wird. Liegt kein Überwiegen vor, ist die längere Entfernung maßgebend.

Die Pauschalbeträge sind Jahresbeträge; für die Lohnsteuerberechnung sind sie auf den Lohnzahlungszeitraum umzurechnen.

Ausschlaggebend für die Berücksichtigung oder Nichtberücksichtigung des Pendlerpauschales ist das Überwiegen im Lohnzahlungszeitraum. Grundsätzlich gilt als Lohnzahlungszeitraum der Kalendermonat (§ 77 Abs 1 EStG 1988), pro Kalendermonat werden 20 Arbeitstage angenommen.

Eine Betrachtung auf Basis der überwiegenden tatsächlichen Arbeitszeiten im Kalenderjahr ist gemäß § 1 Abs. 4 Pendlerverordnung nur bei flexiblen Arbeitszeitmodellen (beispielsweise gleitender Arbeitszeit) vorgesehen. Die Bf. arbeitet zwar im Schichtdienst mit unterschiedlichen Dienstzeiten, allerdings liegt kein flexibles Arbeitszeitmodell im Sinne des § 1 Abs. 4 Pendlerverordnung vor.

Im gegenständlichen Fall ist daher eine monateweise Betrachtung vorzunehmen und die Bescheide sind insoweit abzuändern.

Entsprechend der Berechnung des Finanzamtes, die auf Basis der von der Bf. übermittelten Arbeitszeitaufzeichnungen vorgenommenen wurde, ergibt sich für das Veranlagungsjahr 2016 in Summe ein Pendlerpauschale in der Höhe von 405,34 Euro und ein Pendlereuro von 35,34 Euro.

Für das Jahr 2017 ergibt sich ein Pendlerpauschale in der Höhe von 588 Euro und ein Pendlereuro von 41,36 Euro.

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.

Die Lösung der streitgegenständlichen Rechtsfrage ist einerseits klar aus der Gesetzeslage ableitbar und beruht andererseits auf Sachverhalts- und Beweiswürdigungsfragen, die einer ordentlichen Revision nicht zugänglich sind.

Innsbruck, am 26. Februar 2021