

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri. in der Beschwerdesache N.N., Adresse1 vertreten durch Steuerberatung X.Y. KG, Adresse-StB, über die Beschwerde vom 13. April 2015 gegen die Bescheide des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 9. April 2015 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2011 bis 2013 Steuernummer 71 xxx zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2011 wird mit 1.035,00 Euro festgesetzt.
Die Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2012 wird mit 1.094,00 Euro festgesetzt.
Die Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2013 wird mit -3.255,00 Euro festgesetzt.

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

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (Bf.) bezog in den Streitjahr 2011 bis 2013 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Im Zuge der elektronisch eingebrachten Einkommensteuererklärungen 2011 bis 2013 machte der Bf. u. a. unter Kz 718 das Pendlerpauschale und für das Jahr 2013 zusätzlich unter Kz 916 den Pendlereuro geltend.

In einem Ergänzungsersuchen vom 14. Jänner 2016 btr. Arbeitnehmerveranlagung 2011-2013 wurde von der belangten Behörde hinsichtlich der Beurteilung ob abzugsfähige

Werbungskosten gegeben sind, u.a. gefragt, welche Tätigkeit im Veranlagungsjahr ausgeübt wurde.

Der Bf. reichte in der Beantwortung vom 13. Februar 2015 bzgl. des Pendlerpauschales das Formular L34a-2013, Berechnungsplatt 2013, ein. Daraus sei ersichtlich, dass der Bf. im Jänner und in den Monaten Juli bis Dezember die Strecke Wohnung - Arbeitsstätte öfter als an 11 Tagen zurückgelegt habe und das große Pendlerpauschale für Fahrten über 60 km beantragt worden sei.

Die belangte Behörde richtete mit 25. Februar 2015 ein Auskunftsverlangen gemäß § 143 BAO an den Arbeitgeber des Bf., welches mit folgendem Schreiben vom 11. März 2015 beantwortet wurde:

"1. Übermitteln Sie der Finanzverwaltung Unterlagen aus denen hervorgeht um welche Ersätze es sich handelt und für welche Dienstreisen Herr N.N. diese Ersätze erhalten hat, — vorerst nur für 2013.

Beilage Ausdruck für 2013.

2. Wo befindet sich der Arbeitsplatz von Herrn N.N. (welche Dienststelle)?

DienststelleAdresse2

3. Welche Tätigkeit übt er konkret aus (detaillierte Arbeitsplatzbeschreibung)?

Tätigkeit: Kabeltechniker

4. Wird täglich die Dienststelle aufgesucht und dort die Arbeit verrichtet?

Nein, ausschließlich im Außendienst.

5. Oder ist Herr N.N. im Außendienst tätig und die Anfahrt erfolgt direkt von zu Hause aus, ohne die Dienststelle täglich anzufahren?

Fallweise ist Herr N.N. kurze Zeit am Dienstort.

6. Wird ein Home-Office-Modell in Anspruch genommen?

Nein.

7. Steht Herrn N.N. ein Dienst-KFZ für die Fahrten Wohnung-Arbeitsstätte zu Verfügung?

Dienst-KFZ Wohnung—Arbeitsstätte: nein

8. Vorlage von Dienstaufzeichnung für mind. 3 Monate für vorerst nur 2013 (Februar-April).

Beilage Ausdruck für 2013.

9. Weiters teilen Sie der Finanzverwaltung mit, ob Sie Herrn N.N. für die Fortbildung in Linz (Wifi-Elektrotechnik) etwaige Ersätze für 2013 geleistet haben (Fahrtkostenersätze, Nächtigungsersätze etc.).

Herrn N.N. wurde von 04.02.2013 - 10.07.2013 unbezahlte Bildungskarenz genehmigt. In diesem Zeitraum ruhten sämtliche Entgeltzahlungen und bekam für diesen Lehrgang keine Ersätze."

Das Finanzamt erließ mit 09. April 2015 die Einkommensteuerbescheide (Arbeitnehmerveranlagung) 2011 bis 2013, wobei u. a. das beantragte Pendlerpauschale nicht berücksichtigt wurde. Als Begründung wurde jeweils ausgeführt: *"Es wurde Ihnen bei der*

Lohnverrechnung Ihres Dienstgebers ein Pendlerpauschale berücksichtigt, dass jedoch aufgrund der Aktenlage nicht zusteht. Ein Pendlerpauschale steht zu, wenn man überwiegend im Lohnzahlungszeitraum Fahrten von der Wohnung zur Arbeitsstätte (Adresse2) zurücklegt. Für Außendiensttätigkeiten steht kein Pendlerpauschale zu. Hierfür werden ggf. vom Dienstgeber Ersätze geleistet. Das zu Unrecht berücksichtigte Pendlerpauschale wurde im Zuge der Veranlagung korrigiert. Um künftig Nachforderungen zu vermeiden informieren Sie Ihren Dienstgeber, dass das Pendlerpauschale künftig nicht mehr berücksichtigt wird."

Mit Schreiben vom 13. April 2015 erhob der Bf. Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2011 bis 2013, da das Pendlerpauschale bei der Jahresveranlagung mit der Begründung, dass bei Außendiensttätigkeit das Pendlerpauschale nicht zustehe, nicht berücksichtigt worden sei. Der Bf. fahre jedoch täglich nicht zu den Baustellen, sondern zuerst in die Firma am Dienstort Adresse2. Das gleiche sei bei der Heimfahrt der Fall, da im Außendienst auch meistens Mitarbeiter vom Dienstort mitfahren würden.

Im Jahr 2013 sei versehentlich von der Firma für das ganze Jahr die Pendlerpauschale berücksichtigt worden, jedoch stünde diese erst ab August bis Dezember sowie im Jänner 2013 zu.

In einem weiteren Vorhalt an den Bf. vom 15. Oktober 2015 teilte die belangte Behörde dem Bf. mit, dass von der Firma bestätigt worden sei, dass sich der Bf. in den berufungsgegenständlichen Jahren nur fallweise und für kurze Zeit am Dienstort eingefunden habe.

Weiters wurde der Bf. um Nachweis anhand seiner Arbeitsaufzeichnungen für durchgehend drei Monate pro Jahr ersucht, dass er die Fahrten Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung mehr als 10-mal pro Monat zurückgelegt habe und wurden folgende Fragen an ihn gerichtet:

"Mit welchem Fahrzeug legen Sie die Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte zurück?

Mit welchem Fahrzeug absolvieren Sie Ihre Einsätze als Kabeltechniker?

Wie läuft Ihrer beruflicher Alltag ab?

Weiters ersuchen wir um Nachweis der Zusammensetzung der steuerfreien Ersätze Ihres Arbeitgebers für die Jahre 2011 und 2012."

Der Bf. beantwortet das Ergänzungsersuchen durch seine steuerliche Vertretung mit Schreiben vom 11. November 2015. Darin wurde ausgeführt, dass der Bf. als Kabeltechniker und Kabelverlege - Kontrolleur bei der Z.Z. AG mit Dienstort Adresse2, arbeite. Die Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte werde grundsätzlich mit dem privaten PKW, fallweise auch mit dem PKW der Gattin zurückgelegt. Weiters komme es manchmal vor, dass der Bf. direkt von der Baustelle (Einsatzort) mit dem Firmenbus nach Hause fahre, um tags darauf unmittelbar vom Wohnort zur Baustelle zu gelangen. Betreffend die beruflichen bzw.

Dienstfahrten müsse differenziert werden. Bei der Tätigkeit als Kabelverleger - Kontrolleur werde meistens der private PKW verwendet und bei der Montagetätigkeit werde meistens mit

dem Firmenbus (Montagebus) gefahren.

Der berufliche Alltag laufe laut Angaben des Bf. folgendermaßen ab: Am Montag in der Früh würden die Montageaufträge für die ganze Woche ausgegeben.

Kurzfristige Änderungen im Wochenplan seien natürlich möglich und würden eigens kundgemacht. Die meisten Baustellen würden grundsätzlich vom Dienstort angefahren, da vorher Vorbereitungsarbeiten im Büro (Ausdruck Arbeitsmappe, Schaltpläne, Vorbesprechungen mit Vorgesetzten, etc.) notwendig seien. Nach Rückkehr von der Baustelle zur Dienststelle seien im Büro div. Nacharbeiten erforderlich (bspw. Eingabe von Arbeitsberichten, Materialbestellungen, Nachbesprechung mit Vorgesetzten, etc.). Sollten Baustellen über einen längeren Zeitraum andauern, komme es durchaus vor, dass am Einsatzort genächtigt werden müsse. Bei Baustellen, die näher am Wohnort liegen würden, fahre der Bf. auch manchmal direkt nach Hause und nicht mehr zurück zum Dienstort. Zur Dokumentation der Fahrten wurden vom Bf. Arbeitsaufzeichnungen für einen Zeitraum von insgesamt 6 durchgehenden Monaten der Jahre 2011 und 2012 und für das Jahr 2013 drei durchgehende Monate und den Jänner 2013 zur Dokumentation der Fahrten vor der Bildungskarenz vorgelegt.

Daraus sei ersichtlich, dass der Bf. im Durchschnitt öfter als 10-mal pro Monat die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zurücklege. Im Konkreten ergebe sich dabei folgende Aufstellung:

	Wohnung- Arbeitsstätte	Urlaubstage	Zeitausgleich	Krankenstand	Insgesamt
10/2011	10	2	3		15
11/2011	12	4	2		18
12/2011	5	3	6	2	16
01/2012	12	1	6		19
02/2012	11	5	2	2	20
03/2012	16		3		19
01/2013	14		4		18
08/2012	12	3	3		18
09/2013	8	5	2		15
10/2013	12		2	5	19

Nach Verweis auf § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG und die Lohnsteuerrichtlinien führte der Bf. an, dass die Fahrt Wohnadresse1 (Wohnung) zur Arbeitsstätte (Adresse2) ca. 74 km betrage und aufgrund der Tatsache, dass zu Arbeitsbeginn (07:00 Uhr) kein Massenbeförderungsmittel verkehre, das „große Pendlerpauschale“ zu gewähren wäre.

Zu den von der Wohnung aus angetretenen Dienstreisen wurde nach Zitierung der Rz 264 LStR darauf verwiesen, dass der Tag des Beginns und der Tag der Beendigung der Dienstreise dann berücksichtigt werden würden, wenn an diesen Tagen die Arbeitsstätte zur Verrichtung von Innendienst aufgesucht werde. Diese Fahrten seien bei der Aufstellung berücksichtigt, da lt. Arbeitsbeschreibung div. Vorarbeiten und Nacharbeiten im Büro zu erledigen seien.

Darüber hinaus sei das Pendlerpauschale gem. Rz 250 LStR auch für Feiertage, für Krankenstandstage und für Urlaubstage zu berücksichtigen. Stehe daher das Pendlerpauschale im Regelfall zu, trete durch derartige Zeiträume keine Änderung ein. Die Aufstellung zeige, dass die entsprechenden Voraussetzungen in den geforderten Zeiträumen gegeben seien und daher glaubhaft dargelegt werden könne, dass das große Pendlerpauschale zu Recht angesetzt worden sei.

Der Bf. habe von seinem Arbeitgeber einerseits steuerfreie und andererseits steuerpflichtige Reisekostenersätze für Dienstreisen und für Fahrten zw. Wohnung und Arbeitsstätte erhalten. Es sei demnach offensichtlich die Ausnahmeregelung für die Fahrten zu einer Baustelle oder zu einem Einsatzort für Montage und Servicetätigkeiten gemäß Rz 709ff LStRI angewandt worden. Nach auszugsweise Anführung der Rz 709 LStRI wird vom Bf. auf die beigefügte Aufteilung in steuerpflichtigen und steuerfreien Reisekostenersätze verwiesen und ergänzt, dass eine detaillierte Aufstellung beim Arbeitgeber angefordert werden müsste, wobei aber für die Beurteilung der Pendlerpauschale ausschließlich die gesetzlichen Voraussetzungen (KM-Entfernung, Zumutbarkeit öffentl. Verkehrsmittel, Überwiegenheit) zu prüfen seien. Differenzreisekosten seien lt. Aktenlage nicht beantragt worden. Eventuelle Fehler bei der Berechnung der steuerfreien Ersätze könnten dem Steuerpflichtigen nicht angelastet werden, zumal dafür die Lohnverrechnung des Dienstgebers verantwortlich sei und Herr N.N. die Beträge gutgläubig verbraucht habe.

Zusammenfassend werde daher beantragt die große Pendlerpauschale für die Jahre 2011 und 2012 zur Gänze und für das Jahr 2013 im Ausmaß von 6/12tel, dh. in der Höhe von 1.836,00 Euro zu gewähren.

Die belangte Behörde wies die Beschwerde für die Jahre 2011 und 2012 mit Beschwerdevorentscheidungen vom 16. Februar 2016 ab. Da die Miteinbeziehung der Urlaubs-, Feiertags- und Krankenstandstage für die Berechnung der Fahrten Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung nur möglich sei, wenn im Vormonat ein Anspruch auf ein Pendlerpauschale bestanden habe, habe in den Jahren 2011 und 2012 kein Pendlerpauschale berücksichtigt werden können, da laut der vorgelegten Reiseaufzeichnungen die Fahrten Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung nicht mehr als 10-mal pro Monat zurückgelegt worden seien. Berücksichtigt seien die Tage mit der abendlichen Heimfahrt worden.

Bezüglich 2013 anerkannte die belangte Behörde in der Beschwerdevorentscheidung vom 16. Februar 2016 aufgrund der vorgelegten Fahrtaufzeichnungen das große Pendlerpauschale für Jänner und September zu 2/3, für August zu 1/3 und für Oktober zur Gänze. Für die Monate November und Dezember sei das Pendlerpauschale im Schätzungswege zu 2/3 berücksichtigt worden. Urlaubs- und Krankenstandstage seien für September und Oktober miteinbezogen worden.

Mit Schreiben vom 12 April 2016 beantragte der Bf. nach gewährter Fristverlängerung durch seinen steuerlichen Vertreter die Entscheidung über die Beschwerden durch das Bundesfinanzgericht. Urlaubs-, Feiertags- und Krankenstandstage seien in die Berechnung der

Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte miteinzubeziehen, wenn im Vormonat ein Anspruch auf ein Pendlerpauschale bestanden hätte. Gemäß den vorgelegten Reiseaufzeichnungen und der in der Beschwerde enthaltenen Aufstellung über die Anzahl der Fahrten wurden die Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte laut Berechnung mehr als 10-mal pro Monat zurückgelegt. Bei der Berechnung der Fahrten seien neben den täglichen Fahrten nach Adresse2 und retour auch der Tag des Beginns und der Tag der Beendigung der Dienstreise dann berücksichtigt worden, wenn an diesen Tagen die Arbeitsstätte zur Verrichtung von Innendienst aufgesucht worden sei. Diese Fahrten seien bei der Aufstellung deshalb berücksichtigt worden, da lt. beiliegender Arbeitsbeschreibung div. Vorarbeiten und Nacharbeiten im Büro zu erledigen gewesen wären. Es seien daher nicht nur die Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte - Wohnung für die Berechnung der Anzahl der Fahrten heranzuziehen, sondern auch die Fahrten im Rahmen einer Dienstreise, wenn am Tag des Beginns oder am Tag der Beendigung der Dienstreise die Arbeitsstätte aufgesucht worden sei um dort noch Innendienst zu verrichten.

Aus § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG idF vom 31.12.2011 bis 31.12.2012 sei ersichtlich, dass nur die Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte relevant seien und nicht die Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte - Wohnung. Selbst die LStR würden sich bspw. in der Rz 264 letzter Satz auf die einfache Fahrt beziehen. Weiters werde noch auf das VwGH Erkenntnis 97/14/0103 vom 28.03.2000 bzw. auf den Rechtsatz Nr. 2 verwiesen, der auszugsweise folgendes ausführte:

"... Kennzeichnend für diese Fahrten ist, dass sie mit dem Ziel unternommen werden, die Arbeitsstätte aufzusuchen bzw. von dieser in die Wohnung zurückzukehren...."

Dem Vorlageantrag wurde eine Bestätigung des Arbeitgebers vom 04. April 2016 mit folgendem Inhalt beigelegt:

"Herr N.N., geb. am 19. Februar 1986, war von 01.06.2012 bis 30.09.2014 als Kabeltechniker in der Z.Z. AG, Abteilung Anlagentechnik und Netzbau eingesetzt und steht in einem bis zum heutigen Tag aufrechten Dienstverhältnis.

Herrn N.N. stand für seine Aufgaben in Adresse2 ein voll eingerichteter Arbeitsplatz mit PC und Zugang zu den notwendigen Programmen zur Verfügung.

Herr N.N. führt vor bzw. nach seinen Außendiensttätigkeiten folgende Aufgaben aus:

- Übernahme von Aufträgen und Bauteilen
 - o Erstellung von Feinplanungen und Projektangeboten*
 - o Teilnahme bei Baubesprechungen*
 - o Beschaffung von Z.Z. AG Lagermaterial und Fremdmaterial*
 - o Kontrolle der angelieferten Materialien*
- Baustellenfertigstellung
 - o Abrechnung mit den Auftragnehmern*
 - o Kontrolle des Ausmaßes der Fremdleistungen bei Verrechnungen nach Einzelpositionen und Bestätigung der im Einvernehmen mit dem Bauleiter der Fremdfirma festgelegten Mehrleistungen*
- Fahrzeug und Werkzeugpflege
- Empfang Sicherheitsunterweisungen

o Periodische Überprüfung der persönlichen Schutzausrüstung (PSA) von Werkzeugen und Geräten

- Empfang von Schulungen zu neuen Materialien

Dieser aufgelistete Tätigkeitsumfang ist saisonal von der Arbeitsbeauftragung abhängig. Die Tätigkeiten stellen einen normalen wöchentlichen Ablauf im Tätigkeitsumfeld eines Kabeltechnikers dar."

Die belangte Behörde legte die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht am 10. Juni 2016 zur Entscheidung vor und beantragte die Erledigung der Beschwerde im Sinne der Beschwerdevereinscheidungen. Das Pendlerpauschale stehe gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG dann zu, wenn der Arbeitnehmer die Strecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklege. Für den Kalendermonat würde die Verwaltungspraxis 20 Arbeitstage annehmen, sodass ein Pendlerpauschale zustehe, wenn die Strecke Wohnung - Arbeitsstätte - Wohnung an mehr als 10 Tagen im Monat zurückgelegt werde. Aus den vorgelegten Aufzeichnungen gehe nicht hervor, wann Innendiensttätigkeiten verrichtet worden seien (Abgrenzung Außendienst mit Anspruch auf steuerfreie Reisekostenersätze gegenüber Innendiensttätigkeit). Nicht jedes Aufsuchen der Dienststelle stelle eine Innendiensttätigkeit dar.

Das Bundesfinanzgericht richtete mit 11. März 2020 ein Auskunftsverlangen gemäß § 143 BAO bezüglich der Frage, ob der Bf. seine Außendiensttätigkeiten unmittelbar von der Wohnung oder erst nach Aufsuchen der Dienststelle angetreten hat, an den für die Beschwerdejahre 2011 bis 2013 zuständigen Dienstgeber.

In Beantwortung des Auskunftsverlangen teilte der Dienstgeber dem Bundesfinanzgericht mit Schreiben vom 22. März 2020 mit, dass die Reisetage des Bf. für die Beschwerdejahre ausgewertet wurden. Wenn man im Turnusdienst von ca. 210 tatsächlichen Arbeitstagen pro Jahr (Turnus 5 T/4 T., Urlaub, Krankheit, Feiertage) ausgehe, so könne man von 75 bis 80 % Außendiensttagen ausgehen. 2013 seien es aufgrund 5 Monate Bildungskarenz weniger gewesen. An den verbleibenden Tagen sei von einer Anwesenheit an der Dienststelle auszugehen.

Die Auswertung ergab folgendes Ergebnis:

2011: 154 Reisetage

2012: 174 Reisetage

2013: 77 Reisetage

2014: 160 Reisetage

2015: 173 Reisetage

Weiters wurden einige repräsentative Reisezeiträume (Beginn und Ende der Reisen mit Datum und Zeit) als Anhang beigelegt und wurde erklärt, dass man bei einem Dienstreisebeginn bis 7:00 Uhr und einem Dienstreiseende um 17:00 Uhr davon ausgehen könne, dass am Dienstort keine Anwesenheit, also ganztägiger Außendienst gewesen sei.

Mit Schreiben vom 23. April 2020 und 28. Mai 2020 wurde der Bf. aufgefordert die noch fehlenden Arbeitsaufzeichnungen für die Zeiträume Jänner 2011 bis einschließlich September 2011, April 2012 bis einschließlich Dezember 2012 und November bis Dezember 2013 vorzulegen. Diese Unterlagen wurden von der steuerlichen Vertretung am 11. Mai 2020 und 28. Mai 2020 vorgelegt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Der Beschwerdeführer war in den Beschwerdejahre als Kabeltechniker tätig. Die Dienststelle war in Adresse2, gelegen. Laut Abfrage im Zentralem Melderegister war der Hauptwohnsitz in den Beschwerdejahre 2011 und 2012 in Wohnadresse1, im Jahr 2013 in Wohnadresse2, gelegen. Die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte betrug laut Routenplaner in den Jahren 2011 und 2012 ca. 74 km, im Jahr 2013 laut Pendlerrechner ca. 111 km.

1. Rechtliche Beurteilung

1.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Beschwerdejahre 2011 und 2012:

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

Nach § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 in den für den Streitzeitraum maßgeblichen Fassungen vor der Novelle BGBl. I Nr. 53/2013 gehörten zu den Werbungskosten u.a.:

"6. Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen gilt:

a) diese Ausgaben sind bei einer einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis 20 km grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5) abgegolten. (...)

c) Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar, dann werden anstelle der Pauschbeträge nach lit. b folgende Pauschbeträge berücksichtigt:

Bei einer einfachen Fahrtstrecke von

2 km bis 20 km 372 Euro jährlich

20 km bis 40 km 1.476 Euro jährlich

40 km bis 60 km 2.568 Euro jährlich

über 60 km 3.672 Euro jährlich

Mit dem Verkehrsabsetzbetrag und den Pauschbeträgen nach lit. b und c sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten. Für die Inanspruchnahme der Pauschbeträge hat der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber auf einem amtlichen Vordruck eine

Erklärung über das Vorliegen der Voraussetzungen der lit. b und c abzugeben. Der Arbeitgeber hat die Erklärung des Arbeitnehmers zum Lohnkonto (§ 76) zu nehmen. Änderungen der Verhältnisse für die Berücksichtigung dieser Pauschbeträge muß der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber innerhalb eines Monats melden. Die Pauschbeträge sind auch für Feiertage sowie für Lohnzahlungszeiträume zu berücksichtigen, in denen sich der Arbeitnehmer im Krankenstand oder auf Urlaub (Karenzurlaub) befindet. Wird der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend im Werkverkehr (§ 26 Z 5) befördert, dann stehen ihm die Pauschbeträge nach lit. b und c nicht zu. Erwachsen ihm für die Beförderung im Werkverkehr Kosten, dann sind diese bis zur Höhe der sich aus lit. b und c ergebenden Beträge als Werbungskosten zu berücksichtigen."

§ 77 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 lautet:

"Ist der Arbeitnehmer bei einem Arbeitgeber im Kalendermonat durchgehend beschäftigt, ist der Lohnzahlungszeitraum der Kalendermonat."

Kennzeichnend für die Fahrten gem. § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988, die aus Vereinfachungsgründen in pauschaler Form mit dem Verkehrsabsatzbetrag bzw. gegebenenfalls dem Pendlerpauschale abgegolten werden, ist, dass sie mit dem Ziel unternommen werden, die Arbeitsstätte aufzusuchen bzw. von dieser in die Wohnung zurückzukehren (VwGH 28.03.2000, 97/14/0103).

Ein Anspruch auf Pendlerpauschale bestand nach der Rechtslage vor Inkrafttreten der Novelle BGBl. I 53/2013 nur, wenn die Strecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurückgelegt wurde. Dabei wurde nach vorherrschenden Auffassung von einer Fünftagewoche und demnach 20 Arbeitstagen im Monat ausgegangen, sodass der Pauschbetrag zustand, wenn an 11 oder mehr Tagen im Monat (bei gleichmäßiger Verteilung: drei oder mehr Tagen in der Woche) gependelt wurde (vgl. VwGH 23.10.2013, 2010/13/0134). Eine aliquote Gewährung des Pendlerpauschales bei nicht überwiegendem Pendeln im Rahmen einer Vollzeitbeschäftigung war nach der Rechtslage vor der Novelle BGBl. I 53/2013, die kein Pendlerpauschale ohne "überwiegendes" Pendeln kannte, nicht möglich.

Arbeitsstätte ist grundsätzlich jener Ort, an dem der Arbeitnehmer für den Arbeitgeber regelmäßig tätig wird. Als Mittelpunkt der Tätigkeit ist jedenfalls der Ort der Betriebsstätte, in welcher der Steuerpflichtige Innendienst verrichtet anzusehen (vgl. Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, § 16 Rz 117 und Rz 174). Verrichtet ein Arbeitnehmer neben seiner Tätigkeit im Innendienst auch Außendienst, bestimmt sich der Mittelpunkt seiner Tätigkeit danach, wo er für den Fall, dass kein Außendienst versehen wird, regelmäßig tätig wird (VwGH 28.10.1997, 93/14/0076). Der Verwaltungsgerichtshof judiziert zur Innendiensttätigkeiten von Außendienstmitarbeitern, dass kein Innendienst vorliegt, wenn das Aufsuchen der Betriebsstätte ausschließlich mittelbar durch die beruflichen Obliegenheiten veranlasst ist, zB Aufsuchen des Betriebs zwecks Abholen von Unterlagen oder Aufladen von Muster und Ware, Wechseln des Fahrzeuges, Entgegennahme des Arbeitslohns. Hingegen liegt Innendienst vor, wenn der Arbeitnehmer die Betriebsstätte zu Vorbereitungs- oder

Abschlussarbeiten oder Dienstbesprechungen aufsucht, (vgl. VwGH 19.03.2008, 2006/15/0289 unter Verweis auf Doralt/Kirchmayr/Mayr, EStG⁹, § 16 Rz 174).

Im vorliegenden Fall ist unstrittig, dass der Bf. durchgehend beschäftigt war. Lohnzahlungszeitraum war daher der Kalendermonat. Ebenfalls unstrittig ist, dass die Voraussetzung für das „große Pendlerpauschale“ aufgrund der Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels vorliegt. Strittig ist hingegen, ob der Bf. die Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte im Kalendermonat überwiegend zurücklegt hat.

Gemäß dem im Abgabenverfahren vorherrschenden Grundsatz der freien Beweiswürdigung (§ 167 BAO) genügt es nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (zB VwGH 20.07.2011, 2009/17/0132).

Wie auch vom Dienstgeber des Bf. ausgeführt, geht das Bundesfinanzgericht in freier Beweiswürdigung davon aus, dass bei einem Dienstreisebeginn bis 07:00 Uhr und einem Dienstreiseende ab 17:00 Uhr am Dienstort vom Bf. kein Innendienst verrichtet, also ganztägiger Außendienst geleistet wurde, da eine im Sinne der VwGH-Judikatur definierte Innendiensttätigkeit, dh Vorbereitungs- oder Abschlussarbeiten bzw. Dienstbesprechungen, bei einem mind. 10-stündigen Außendienst-Arbeitstag als unwahrscheinlich anzusehen ist. Sollte der Dienstnehmer den Betrieb trotzdem aufgesucht haben, geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass diese Anwesenheit nur durch die beruflichen Obliegenheiten veranlasst war – etwa zwecks Aufladens des Materials oder Entgegennahme des Fahrzeuges und/oder zur Aufnahme weiterer Mitarbeiter bzw. zum Abstellen und Abladen des Fahrzeuges –, das Aufsuchen der Betriebsstätte jedoch nicht im Sinne der Verrichtung von Innendiensttätigkeiten (Dienstbesprechungen, Vornahme von Materialbestellungen, Abfassen von Arbeitsberichten, etc.) erfolgte.

Aufgrund der vom Bf. vorgelegten Aufzeichnungen und den vom Dienstgeber vorgelegten Unterlagen ist vom Bundesfinanzgericht anhand der nachstehende Parameter folgende Gegenüberstellung der Arbeitstage in Innen- bzw. Außendiensttagen vorgenommen worden: Jene Tage, mit einem Reisebeginn bis 07:00 Uhr und einem Reiseende um/ab 17:00 Uhr wurden als volle Außendiensttage gezählt („voller AD“). Ausgenommen sind nur jene Tage mit einer Arbeitszeit zwischen 07:00 Uhr und 17:00 Uhr, an welchen laut Arbeitsaufzeichnung eindeutig reine Innendiensttätigkeiten erkennbar sind, wie zB "Buspflege" oder "Baustellenmappe". Zu den vollen Außendiensttagen zählen auch jene Tage mit auswärtiger Nächtigung.

Jene Tage, mit einem Reisebeginn ab 07:00 Uhr und einem Reiseende vor 17:00 Uhr wurden als Tage mit zumindest tw. Innendiensttätigkeit und damit zu Fahrten zw. Wohnung und Arbeitsstätte gezählt („ID/tw ID“). Tage mit tw. Zeitausgleich wurden zu den Tagen mit

zumindest tw. Innendiensttätigkeit und damit mit Fahrt zw. Wohnung und Arbeitsstätte gezählt („ID/tw ID“). (Volle) Zeitausgleichs-, Urlaubs-, und Krankenstandstage wurde bei den Fahrten Wohnung und Arbeitsstätte gem. § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG 1988 drittletzter Satz miteinbezogen und zusammengerechnet („ID gesamt“). Es ergibt sich daraus folgende tabellarische Darstellung:

	ID/tw ID	Zeitausgl.	Urlaub	Krankent.	ID gesamt	voller AD
2011						
Jänner	8	5	1	1	15	4
Februar	3	1	1	5	10	6
März	3	2	5		10	13
April	3	1		10	14	6
Mai	3	2			5	17
Juni	2	3	1		6	13
Juli	5	1		2	8	13
August	6				6	16
September	1	3	5		9	13
Oktober	5	4	2		11	9
November	1	2	4		7	14
Dezember	2	6	3	2	13	7
2012						
Jänner	8	6	1		15	6
Februar	5	3	5	2	15	6
März	4	3			7	15
April	3	2			5	16
Mai	2	2			4	16
Juni	4	2			6	14
Juli	4	1	4		9	13
August	3	3	2		8	14
September	3	2	4		9	12
Oktober	5	1			6	16
November	5	2		3	10	12
Dezember	4	3	5		12	5

Wie aus der Tabelle erkennbar, wurden im Jahr 2011 insgesamt 131 Tage und im Jahr 2012 insgesamt 145 Tage im vollen Außendienst verbracht. Vergleicht man diese Werte mit den Zahlen des Dienstgebers aus seinem Schreiben vom 22. März 2020 – 2011: 154 Reisetage, 2012: 174 Reisetage – so lässt sich der Unterschied dadurch erklären, dass bei den Reisetagen des Dienstgebers auch nicht volle Außendiensttage in den Reisetagenaufzeichnungen mitaufgenommen wurden (zB.: 30. Juni 2011: 07:00 Uhr bis 12.00 Uhr), während das Bundesfinanzgericht ausschließlich jene Reisetage, welche von 07:00 Uhr bis mindestens 17:00 Uhr als volle Außendiensttage gezählt hat.

Aus der Aufstellung ergibt sich weiters, dass im Jahre 2011 die Strecke Wohnung – Arbeitsstätte überwiegend in den Monaten Jänner, April, Oktober und Dezember zurückgelegt wurde. Im Jahr 2012 erfolgte dies in den Monaten Jänner, Februar und Dezember.

Ergänzend weist das Bundesfinanzgericht darauf hin, dass der Verknüpfung der „Ausfallstagsregelung“ mit dem Bezug des Pendlerpauschale im Vormonat in der Begründung der Beschwerdeentscheidungen 2011 und 2012 („*Da die Miteinbeziehung der Urlaubs-, Feiertags- und Krankenstandstage für die Berechnung der Fahrten Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung nur möglich ist, wenn im Vormonat ein Anspruch auf ein Pendlerpauschale bestanden hat ...*“), welche auf der Rz 250 LStR und nicht auf einer gesetzlichen Regelung basiert, nicht gefolgt wird. Entscheidend ist vielmehr, ob die Feststellung getroffen werden kann, dass der Arbeitnehmer, läge kein Krankheitsfall etc. vor, am entsprechenden Tag gearbeitet hätte. Nur wenn über einen langen Zeitraum keine Arbeitsleistung erbracht wird und somit überhaupt kein Aufwand für das Pendeln anfällt, ist der Entfall des Pendlerpauschales sachlich gerechtfertigt (vgl. Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²¹, § 16 Rz 124). Ein solcher langer Zeitraum ist für 2011 und 2012 nicht gegeben und ist ein Aufwand für das Pendeln angefallen.

Abweichend vom Ansatz der belangten Behörde steht demzufolge dem Bf. im Jahr 2011 für vier Monate das große Pendlerpauschale im anteiligen Ausmaß von 1.224,00 Euro (= 3.672,00 Euro /12 x 4 Monate) und für 2012 für drei Monate im anteiligen Ausmaß von 918,00 Euro (= 3.672,00 Euro /12 x 3 Monate) zu.

Beschwerdejahr 2013:

Durch die Novelle BGBl. I 2013/53 wurde § 16 Abs. 1 EStG Ziffer 6 EStG 1988 dahingehend geändert, dass diese Neuregelung ab 01. Jänner 2013 einen Anspruch auf ein Pendlerpauschale auch schon dann vorsieht, wenn an mindestens vier Tagen aber an nicht mehr als sieben Tage bzw. an mindestens acht Tagen aber an nicht mehr als zehn Tagen im Kalendermonat die Strecke Wohnung – Arbeitsstätte zurückgelegt wird.

§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. e EStG 1988 enthält somit insgesamt drei verschiedene zeitliche Abstufungen (Drittelregelung), für die jeweils eine unterschiedlich hohe Pendlerpauschale normiert wurde.

Nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. h EStG 1988 steht das Pendlerpauschale auch für Feiertage, für Krankenstandstage und für Urlaubstage zu. Diese 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 (vgl. Zorn, a.a.O., Rz 124).

Gleichzeitig wurde mit dieser Novelle rückwirkend ab 01. Jänner 2013 zusätzlich zu dem geänderten Pendlerpauschale der Pendlereuro eingeführt. Damit steht ab 2013 Pendlern zusätzlich zum - als Freibetrag gestalteten - Pendlerpauschale, der Pendlereuro zur Verfügung,

der als Absetzbetrag ausgestaltet ist (vgl. *Wanke* in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 33 Anm. 129a).

Wie bereits für die Beschwerdejahre 2011 und 2012 wurden aufgrund der vom Bf. vorgelegten Aufzeichnungen und den vom Dienstgeber vorgelegten Unterlagen für die Beurteilung der Fahrten Wohnung zur Arbeitsstätte gem. § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG 1988 die Innendiensttage „ID/tw ID“ (Reisebeginn ab 07:00 Uhr und einem Reiseende vor 17:00 Uhr; Tage mit tw. Zeitausgleich; reine Innendiensttätigkeiten aufgrund Tätigkeitsbeschreibung) und die (vollen) Zeitausgleichs-, Urlaubs-, und Krankenstandstage zusammengerechnet („ID gesamt“) und den vollen Außendiensttagen „voller AD“ (Tage, mit einem Reisebeginn bis 07:00 Uhr und einem Reiseende um/ab 17:00 Uhr; Tage mit auswärtiger Nächtigung) gegenübergestellt:

2013	ID/tw ID	Zeitausgl.	Urlaub	Krankenst.	ID gesamt	voller AD
Jänner	8	4			12	10
ab 11. Juli	1	1	6		8	7
August	4	3	3		10	10
September	2	2	5		9	12
Oktober	7	2		5	14	9
November	3	1		5	9	11
Dezember	2	4	1	1	8	9

Aufgrund der Drittelregelung nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. e EStG 1988 ergibt sich für das Beschwerdejahr 2013:

3/3 wenn Fahrten an wenigstens 11 Tagen erfolgten: großes Pendlerpauschale im anteiligen Ausmaß für die Monate Jänner und Oktober iHv. 612,00 Euro (= 3.672,00 Euro /12 x 2 Monate)

2/3 wenn Fahrten an wenigstens 8 Tagen erfolgten: großes Pendlerpauschale im anteiligen Ausmaß für die Monate August, September, November, Dezember iHv. 816,00 Euro (= 3.672,00 Euro /12 x 4 Monate = 1.224,00, davon 2/3)

1/3 wenn Fahrten an wenigstens 4 Tagen erfolgten: Der Monat Juli war aufgrund der Bildungskarenz nicht zu berücksichtigen, da hier der Fall vorliegt, dass über einen langen Zeitraum (über fünf Monate) keine Arbeitsleistung erbracht wurde und entsprechend kein Aufwand für das Pendeln angefallen ist.

Für das Jahr 2013 ergibt sich gesamt ein großes Pendlerpauschale iHv. 1.428,00 Euro

Weiters wird der Pendlereuro gemäß § 33 Abs 5 Z 4 EStG 1988 in Höhe von jährlich 2 Euro pro Kilometer der, unter Zugrundelegung der Angaben des Pendlerrechners, mit 111 km ermittelten einfachen Fahrtstrecke vom Wohnsitz zur Arbeitsstätte gewährt, aliquot – d.s. 50% von 222,00 Euro – iHv 111,00 Euro angerechnet.

1.2. 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 Entscheidung des Bundesfinanzgerichts stützt sich auf die dargestellten Gesetzesbestimmungen sowie die zitierte höchstgerichtliche Judikatur. Zudem waren Sachverhaltsfeststellungen in freier Beweiswürdigung zu treffen, weshalb die Unzulässigkeit einer ordentlichen Revision auszusprechen war.

Graz, am 4. Juni 2020