

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht **hat** durch den RichterRi **in** der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, **über** die Beschwerde vom 30. September 2019 gegen den Einkommensteuerbescheid 2016 und den Einkommensteuerbescheid 2017 des Finanzamtes Wien 1/23 vom 27. August 2019 zu Steuernummer 09 ***BF1StNr1*** **zu Recht erkannt:**

- A) Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- B) Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (Bf.) machte in ihrer Einkommensteuererklärung (Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung) 2016 beruflich veranlasste Reisekosten in Höhe von 4.762,04 € als Werbungskosten geltend. Sie machte in ihrer Einkommensteuererklärung (Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung) 2017 beruflich veranlasste Reisekosten in Höhe von 3.791,69 € als Werbungskosten geltend.

Der von der ausländArbeitskräftegesteller für die Bf. betreffend das Jahr 2016 übermittelte Lohnzettel weist aus:

- Bruttobezüge (Kennzahl 210): 21.632,70 €;
- steuerpflichtige Bezüge (Kennzahl 245): 21.632,70 €;
- anrechenbare Lohnsteuer (Kennzahl 260): 2.554,25 €;
- nicht steuerbare Bezüge gemäß § 26 Z 4 EStG und § 3 Abs. 1 Z 16b EStG: 22.593,39 €.

Der von der ausländArbeitskräftegesteller für die Bf. betreffend das Jahr 2017 übermittelte Lohnzettel weist aus:

- Bruttobezüge (Kennzahl 210): 21.745,88 €;
- steuerpflichtige Bezüge (Kennzahl 245): 21.745,88 €;

- anrechenbare Lohnsteuer (Kennzahl 260): 2.593,87 €;
- nicht steuerbare Bezüge gemäß § 26 Z 4 EStG und § 3 Abs. 1 Z 16b EStG: 23.069,35 €.

Das Finanzamt Wien 1/23 richtete an die Bf. ein mit 30. April 2019 datiertes und mit Antwortfrist 11.6.2019 versehendes Ergänzungsersuchen (Fragenvorhalt) zu den als Werbungskosten beantragten Reisekosten.

Das Ergänzungsersuchen wurde mit Schreiben vom 23. August 2019 folgendermaßen beantwortet:

- *Fahrtenaufzeichnungen für 2016 liegen bei*
Gesamt Fahrten: 112 x 279 km = 31.248 km
Maximum: 30.000 km x 0,42 € = 12.600,00 €
Ausbezahlt laut Lohnkonto 7.837,95 €
Restbetrag Werbungskosten: 4.762,05 €
- *Ersatz des Arbeitgebers laut beiliegendem Lohnkonto:*
Nächtigung: 9.132,24 €
Taggeld: 5.623,20 €
Km-Geld: 7.837,95 €
- *Hinweis auf anzuwendende Norm:*
Kollektivvertrag für Arbeitskräfteüberlasser, Pkt. VIII Regelung für auswärtige Arbeiten, B. Entsendung durch den Überlasser in weit entfernte Beschäftigetriebe.
- *Fahrtenaufzeichnungen für 2017 liegen bei*
Gesamt Fahrten: 115 x 279 km = 32.085 km
Maximum: 30.000 km x 0,42 € = 12.600,00 €
Ausbezahlt laut Lohnkonto 8.208,31 €
Restbetrag Werbungskosten: 3.791,69 €
- *Ersatz des Arbeitgebers laut beiliegendem Lohnkonto:*
Nächtigung; 9.132,24 €
Taggeld 5.728,80 €
Km-Geld 8.208,31 €
- *Hinweis auf anzuwendende Norm:*
Kollektivvertrag für Arbeitskräfteüberlasser, Pkt. VIII Regelung für auswärtige Arbeiten, B. Entsendung durch den Überlasser in weit entfernte Beschäftigetriebe.

Das Finanzamt Wien 1/23 erließ an die Bf. den angefochtenen, mit 27. August 2019 datierten Einkommensteuerbescheid 2016 und den angefochtenen, mit 27. August 2019 datierten Einkommensteuerbescheid 2017. In jedem der beiden Bescheide wurde bei der Einkünfte- und Einkommensermittlung nur der Pauschbetrag für Werbungskosten in Höhe von 132,00 € abgezogen. Mit jedem der beiden Bescheide wurde die Einkommensteuer mit 0,00 € festgesetzt, was jeweils auch damit ausgedrückt wurde, dass die Arbeitnehmerveranlagung keine Nachforderung ergebe. Jeder der beiden Bescheide war folgendermaßen begründet: „Da

der Fragenvorhalt nicht beantwortet wurde, konnten die beantragten Reisekosten nicht anerkannt werden.“

Mit Schreiben vom 30. September 2019, übermittelt per Telefax an jenem Tag, erhob die Bf. Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2016 und den Einkommensteuerbescheid 2017. Sie beantragte, dass die Reisekosten wie in den jeweiligen Einkommensteuererklärungen angeführt anerkannt würden. Begründend wurde ausgeführt, dass der Fragenvorhalt – zwar verspätet, aber doch – am 23. August 2019 postalisch beantwortet worden sei. Da es sich bei der im Vorhalt angegebenen Frist um keine Fallfrist handele, sei auch eine verspätete Beantwortung möglich.

Das Finanzamt Wien 1/23 erließ an die Bf. zwei abweisende, mit 15. November 2019 datierte Beschwerdeverentscheidungen betreffend den Einkommensteuerbescheid 2016 bzw. den Einkommensteuerbescheid 2017. Die Beschwerdeverentscheidungen waren jeweils folgendermaßen begründet: *Die in der Beschwerde beantragten Reisekosten sind Reiseaufwendungen zwischen ihrem Wohnort und der Dienststelle in Österreich. Diese Kosten sind mit dem Verkehrsabsatzbetrag und einem Pendlerpauschale abgegolten. Da Sie jedoch für diese Reisen höhere Ersätze erhalten, können keine Werbungskosten anerkannt werden...*

Mit Schreiben vom 18. Dezember 2019, übermittelt per Telefax an jenem Tag, stellte die Bf. hierzu den Vorlageantrag (Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht). Begründend führte die Bf. aus: „... *Ursprünglich wurde argumentiert, dass ich den diesbezüglichen Fragenvorhalt nicht beantwortet hätte.*

Nachdem sich die Vorhaltsbeantwortung offensichtlich mit der Bescheidausfertigung überschritten hatte, habe ich gegen die Einkommensteuerbescheide Beschwerde eingelegt mit der Begründung, dass das Ergänzungsansuchen sehr wohl beantwortet wurde.

In der Beschwerdeverentscheidung wurde nunmehr als Begründung angeführt, dass die beantragten Reisekosten mit der Pendlerpauschale und dem Verkehrsabsatzbetrag abgegolten wäre und ich von meinem Arbeitgeber höhere Sätze als diese erhalten hätte. Weitere Werbungskosten wären daher nicht anzuerkennen.

Das ist aber so nicht richtig. Ich bin bei einem Arbeitskräfteüberlasser mit Sitz im Ausland beschäftigt und nach Österreich entsendet. Der für Arbeitskräfteüberlasser gültige Kollektivvertrag normiert bei Entsendung in weit entfernte Beschäftigetriebe im Punkt VIII.B.ff. dass u.a. die Fahrtkosten bis 15.000 km mit einem Pauschalbetrag von 0,42 €, darüber hinaus mit einem Pauschalbetrag von 0,40 € je Kilometer abzugelten sind.

Nachdem mein Arbeitgeber einen geringeren Betrag als den mir zustehende ausbezahlt hat, beantrage ich die Anerkennung als Werbungskosten nämlich den Differenzbetrag der nach § 26 Zi. 4 bezahlten Fahrtkosten und der nicht steuerbaren Fahrtkosten nach § 3 Abs. 1 Zi.16b. EStG“

Mit 1. Jänner 2021 trat gemäß § 323b Abs. 1 BAO das Finanzamt Österreich an die Stelle des Finanzamtes Wien 1/23.

Das Finanzamt Österreich legte die Beschwerde samt einem Vorlagebericht am 26. Jänner 2021 an das Bundesfinanzgericht vor.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Fahrtstrecke zwischen dem Wohnort der Bf. im Ausland und ihrem österreichischen Dienstort beträgt 279 km. Dieser Wert laut Beantwortung des Ergänzungsersuchens ist aufgrund einer Berechnung mit dem Routenplaner vom Wohnort nach Wien plausibel.

Die tatsächlichen Fahrtkosten zwischen Wohnort im Ausland und Dienstort in Österreich haben in jedem der beiden Streitjahre 12.600,00 € betragen. Die diesbezügliche Schätzung seitens der Bf. laut Beantwortung des Ergänzungsersuchens ist plausibel. Die Fahrtkosten wurden erkennbar nach der in Rz 289 der Lohnsteuerrichtlinien für mehr als 30.000 km pro Jahr vorgesehenen Schätzungsmethode (Alternative zu den tatsächlichen, nachgewiesenen Kosten) ermittelt. Die Plausibilität des Schätzungsergebnisses ist dadurch gegeben, dass die derart ermittelten Kosten 0,403 € pro Kilometer für 2016 (12.600 dividiert durch 31.248) bzw. 0,393 € pro Kilometer für 2017 (12.600 dividiert durch 32.085) betragen.

Der Arbeitgeber der Bf. berücksichtigte kein Pendlerpauschale beim Steuerabzug vom Arbeitslohn.

Der Arbeitgeber der Bf. zahlte gemäß Kollektivvertrag für Arbeitskräfteüberlasser aus dem Titel der Entsendung in einen weit entfernten Beschäftigterbetrieb an die Bf. nicht steuerpflichtige Fahrtkostenersätze in Höhe von 7.837,95 € für das Streitjahr 2016 und in Höhe von 8.208,31 € für das Streitjahr 2017 aus.

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Zu Spruchpunkt A

In § 26 Z 4 EStG wird bezugnehmend zur Nichtsteuerbarkeit von Reisekostenersätzen durch den Arbeitgeber, insb. Fahrtkostenvergütungen bestimmt:

„Beträge, die aus Anlass einer Dienstreise als Reisevergütungen (Fahrtkostenvergütungen, Kilometergelder) und als Tagesgelder und Nächtigungsgelder gezahlt werden. Eine Dienstreise liegt vor, wenn ein Arbeitnehmer über Auftrag des Arbeitgebers

- seinen Dienstort (Büro, Betriebsstätte, Werksgelände, Lager usw.) zur Durchführung von Dienstverrichtungen verlässt oder

- so weit weg von seinem ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) arbeitet, dass ihm eine tägliche Rückkehr an seinen ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) nicht zugemutet werden

kann.

Bei Arbeitnehmern, die ihre Dienstreise vom Wohnort aus antreten, tritt an die Stelle des Dienstortes der Wohnort (Wohnung, gewöhnlicher Aufenthalt, Familienwohnsitz).

a) Als Kilometergelder sind höchstens die den Bundesbediensteten zustehenden Sätze zu berücksichtigen. Fahrtkostenvergütungen (Kilometergelder) sind auch Kosten, die vom Arbeitgeber höchstens für eine Fahrt pro Woche zum ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) für arbeitsfreie Tage gezahlt werden, wenn eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann und für die arbeitsfreien Tage kein steuerfreies Tagesgeld gezahlt wird.

Werden Fahrten zu einem Einsatzort in einem Kalendermonat überwiegend unmittelbar vom Wohnort aus angetreten, liegen hinsichtlich dieses Einsatzortes ab dem Folgemonat Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte vor.“

In § 3 Abs. 1 Z 16b EStG wird bezugnehmend zur Steuerbefreiung von Tages- und Nächtigungsgeldern sowie Fahrtkostenvergütungen bestimmt:

„Vom Arbeitgeber als Reiseaufwandsentschädigungen gezahlte Tagesgelder und Nächtigungsgelder, soweit sie nicht gemäß § 26 Z 4 zu berücksichtigen sind, die für eine

- ...

- Arbeitskräfteüberlassung nach dem Arbeitskräfteüberlassungsgesetz, BGBl. Nr. 196/1988,

- ...

gewährt werden, soweit der Arbeitgeber aufgrund einer lohngestaltenden Vorschrift gemäß § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 zur Zahlung verpflichtet ist.

...

Vom Arbeitgeber können für Fahrten zu einer Baustelle oder zu einem Einsatzort für Montage- oder Servicetätigkeit, die unmittelbar von der Wohnung angetreten werden, Fahrtkostenvergütungen nach dieser Bestimmung behandelt werden oder das Pendlerpauschale im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 6 beim Steuerabzug vom Arbeitslohn berücksichtigt werden. Wird vom Arbeitgeber für diese Fahrten ein Pendlerpauschale im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 6 berücksichtigt, stellen Fahrtkostenersätze bis zur Höhe des Pendlerpauschales steuerpflichtigen Arbeitslohn dar.“

Also können abweichend von § 26 Z 4 lit a letzter Satz EStG für Fahrten zu einer Baustelle oder zu einem Einsatzort für Montage- oder Servicetätigkeit, die unmittelbar von der Wohnung aus angetreten werden, Fahrtkostenvergütungen vom Arbeitgeber steuerfrei ausbezahlt werden, wobei derartige Fahrtkostenvergütungen nur im Ausmaß der in einer lohngestaltenden Vorschrift vorgesehenen Höhe (begrenzt mit den Sätzen des § 26 Z 4 lit a EStG) steuerfrei ausbezahlt werden können (vgl. Kuprian in Wiesner et al., EStG § 3, Stand 1.7.2018, Anm. 128)

Die Nichtsteuerbarkeit gemäß § 26 Z 4 EStG bzw. die Steuerfreiheit gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b EStG setzen jeweils voraus, dass Reisekostenersätze nur dann begünstigt sind, wenn sie vom Arbeitgeber für jede Reisebetätigung einzeln abgerechnet werden (vgl. VwGH 11.01.2021, Ra 2019/15/0163).

Die streitgegenständlichen Beträge von 4.762,04 € für 2016 bzw. von 3.791,69 € für 2017 sind dadurch gekennzeichnet, dass sie der Arbeitgeber nicht ausbezahlt hat und sie somit nicht (einzeln) abgerechnet hat. Indem diese Beträge nicht einzeln abgerechnet worden sind, ist ihre Nichtsteuerbarkeit bzw. Steuerfreiheit nicht gegeben. Es verbleibt nur die Möglichkeit, dass diese Beträge Werbungskosten darstellen, was näher zu untersuchen ist.

Für die Fahrtkosten vom Heimatort (Familienwohnsitz) im Ausland zum Dienstort (Arbeitsort) bzw. – wenn eine näher beim Dienstort gelegene Wohnmöglichkeit als am Heimatort vorhanden ist – für die Fahrtkosten von der Wohnung in der Nähe des Dienstortes zum Dienstort können nicht die tatsächlichen Kosten als Werbungskosten abgesetzt werden. Vielmehr ist hierfür eine Pauschalierung mittels des Verkehrsabsetzbetrages und – je nach Gegebenheiten – einem als Werbungskosten abziehbaren Pendlerpauschale vorgesehen. Das Pendlerpauschale beträgt, sofern die Voraussetzungen dafür gegeben sind, zwischen 372,00 und 3.672,00 Euro pro Jahr.

Wenn eine näher beim Dienstort (Arbeitsort) gelegene Wohnmöglichkeit als am Heimatort (Familienwohnsitz) vorhanden ist und der Dienstort in der Regel von der Wohnung in der Nähe des Dienstortes aus aufgesucht wird, so sind – je nach Gegebenheiten – Fahrtkosten zwischen dem Heimatort und der in der Nähe des Dienstortes gelegenen Wohnung (Familienheimfahrten) als Werbungskosten absetzbar. Die diesbezüglich absetzbaren Werbungskosten sind die mit 3.672,00 Euro pro Jahr begrenzten tatsächlichen Fahrtkosten. Diese Begrenzung resultiert aus § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG, wonach bei der Einkünfteermittlung nicht abgezogen werden darf: *„Kosten der Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeits-(Tätigkeits-)ort und Familienwohnsitz (Familienheimfahrten), soweit sie den auf die Dauer der auswärtigen (Berufs-)Tätigkeit bezogenen höchsten in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. d angeführten Betrag übersteigen.“* Und das höchste Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. d EStG beträgt 3.672,00 Euro pro Jahr.

Theoretisch könnten – je nach Gegebenheiten – Pendlerpauschale und Kosten für Familienheimfahrten (zwischen Heimatort und Wohnung in der Nähe des Dienstortes) zugleich als Werbungskosten absetzbar sein. Die theoretische Höchstgrenze hierfür wäre 2 mal 3.672,00 € = 7.344,00 € pro Jahr. Die Bf. hat in jedem der beiden Streitjahre mehr als diese theoretische Höchstgrenze als Fahrtkostenersätze unversteuert ausbezahlt erhalten. Die Werbungskosten-Abzugsfähigkeit von Fahrtkosten innerhalb dieser theoretischen Höchstgrenze ist daher jedenfalls dadurch konsumiert, dass hierfür unversteuerte – nicht steuerbare oder steuerfreie – Fahrtkostenersätze in einem oberhalb dieser Höchstgrenze liegenden Ausmaß ausbezahlt worden sind. Daraus ist bereits erkennbar, dass die Bf. nicht noch zusätzlich Werbungskosten in Bezug auf Fahrtkosten zwischen der bzw. den Wohnung(en) und Dienstort absetzen kann. Eine genaue Ermittlung betreffend eine allfällige Wohnung der Bf. in der Nähe des Dienstortes und der diesbezüglichen Umstände der Fahrten zwischen der oder den Wohnung(en) und Dienstort kann daher unterbleiben.

Die laut Vorbringen zu geringe Auszahlung von (nicht steuerpflichtigen) Fahrtkostenersätzen durch den Arbeitgeber bewirkt für sich ebenfalls keine abziehbaren Werbungskosten, denn entgangene Einnahmen stellen (mangels Abflusses von Geldeswert) keine Werbungskosten dar.

2.2. Zu Spruchpunkt B (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.

Zur Rechtsfrage, ob die Auszahlung von unversteuerten (nicht steuerbaren bzw. steuerfreien) Fahrtkostenersätzen des Arbeitgebers (Arbeitskräfteüberlassers) für die Entsendung in einen weit entfernten Betrieb die Absetzbarkeit des Pendlerpauschales und/oder der Kosten für Familienheimfahrten konsumiert, ist noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ersichtlich. Die (ordentliche) Revision ist daher zulässig.

Wien, am 20. April 2021