

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Ulrike Nussbaumer LL.M. M.B.L. in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Mag. Gottfried Tazol, Hauptplatz 24, 9100 Völkermarkt, über die Beschwerde vom 28. Dezember 2020 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich je vom 27. November 2020 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren Einkommensteuer 2014-2018 und Einkommensteuer (ArbeitnehmerInnenveranlagung) 2014-2019 (Steuernummer ***BF1StNr1***) zu Recht erkannt:

I. BESCHLUSS

1. Die Beschwerde vom 28.12.2020 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich je vom 27.11.2020 bezüglich **Wiederaufnahme der Verfahren** die Einkommensteuer 2014-2018 betreffend gilt gemäß § 278 Abs. 1 lit. b BAO als zurückgenommen. Das Beschwerdeverfahren wird eingestellt.
2. Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 iVm Abs. 9 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

II. ERKENNTNIS

1. Der Beschwerde vom 28.12.2020 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich je vom 27.11.2020 die Einkommensteuer (ArbeitnehmerInnenveranlagung) 2014-2019 betreffend wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden im Umfang der Beschwerdeentscheidungen je vom 23.03.2022 abgeändert (siehe dort die Berechnung der Einkommensteuer). Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Einkommensteuer betragen:

[...]

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Zwischen den Parteien ist die Frage der Zuerkennung der sog. „Heimarbeiter-“, sowie der Pendlerpauschale strittig.

Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz: Bf.) beehrte im Zuge seiner Erklärungen zu den Arbeitnehmerveranlagungen 2014-2019 [(datierend mit **28.2.2015** (2014), **03.03.2016** (2015), **04.02.2017** (2016), **18.02.2018** (2017), **01.03.2019** (2018) bzw. **03.06.2020** (2019))] neben der Anerkennung des Kinderfreibetrages, diverse Sonderausgaben (Versicherungsprämien und Beiträge bzw. Beiträge/Rückzahlungen von Darlehen und Zinsen) auch die Gewährung der Berufsgruppenpauschale für Heimarbeiter; für das Veranlagungsjahr 2019 beantragte er darüber hinaus das Pendlerpauschale sowie den Pendlereuro.

Mit Bescheiden vom **02.03.2015** (2014), **01.04.2016** (2015), **10.02.2017** (2016), **19.02.2018** (2017) bzw. **01.03.2019** (2018) wurde der Bf. jeweils unter Zuerkennung der Berufsgruppenpauschale zur Einkommensteuer veranlagt; im Zuge der Prüfung der Arbeitnehmerveranlagung 2019 wurde der Bf. mit verfahrensleitender Verfügung vom **06.08.2020** aufgefordert einerseits die beantragte Heimarbeiterpauschale durch Vorlage entsprechender Unterlagen nachzuweisen, sowie andererseits einen Ausdruck aus dem Pendlerrechner zu übermitteln.

Binnen offener Frist legte der Bf. sowohl einen Auszug aus seinem Dienstvertrag, eine Vereinbarung für die Telearbeit sowie den Nachweis zur Berücksichtigung des Pendlerpauschale und des Pendlereuros vor.

Mit Bescheiden jeweils datierend mit **27.11.2020** wurden einerseits die Verfahren die Einkommensteuer 2014-2018 betreffend gemäß § 303 Abs. 1 BAO wiederaufgenommen und gleichzeitig neue Sachbescheide erlassen; mit selben Datum wurde der Bf. erstmals zur Einkommensteuer 2019 veranlagt. Inhaltlich wurde - soweit es die Einkommensteuerbescheide betrifft - für alle verfahrensgegenständlichen Veranlagungsjahre das Vorliegen der Voraussetzungen für die Gewährung der Berufsgruppenpauschale verneint, da - so die Begründung der belangten Behörde - der Bf. nicht als Heimarbeiter im Sinne des Heimarbeitergesetzes 1960 gelte; das Pendlerpauschale (wie auch der Pendlereuro) wurde für das Jahr 2019 gewährt.

Am **28.12.2020** erhob der anwaltlich vertretene Bf. gegen sämtliche vorbezeichneten Bescheide das Rechtsmittel der Beschwerde und monierte darin einerseits, dass er als unselbständiger Arbeitnehmer seine Tätigkeit im Homeoffice verrichtet habe, sodass sein Wohnort den Mittelpunkt der beruflichen und betrieblichen Aktivität bilde; das Arbeitszimmer im Wohnungsverband sei für die Ausübung der beruflichen Tätigkeit somit notwendig. In steuerlicher Hinsicht sei der Bf. dazu verhalten, Kosten für das Arbeitszimmer sowie für Arbeitsmittel als Werbungskosten in der Steuererklärung geltend zu machen, demgemäß sei die monatliche Werbungskostenpauschale von Euro 132,00 bzw. Werbungskosten von maximal Euro 1.250,00 anzusetzen. Weiters stünde ihm auch das große Pendlerpauschale zu, da er im Jahr 2019 zumindest viermal pro Monat den Sitz seines Dienstgebers in Ort aufgesucht habe. Wenn die belangte Behörde vermeine, das Tätigkeitsbild des Bf. entspreche nicht den Vorgaben des Heimarbeitergesetzes, so sei diese Begründung nicht nachvollziehbar bzw. liege lediglich eine „Scheinbegründung“ vor. Schließlich wird beantragt, die bekämpften Einkommensteuerbescheide 2014-2018 dahingehend abzuändern, dass die jeweils vorgeschriebene Abgabennachforderung jeweils zur Gänze entfällt, bzw. im Veranlagungsjahr 2019 die Werbungskostenpauschale berücksichtigt wird.

Mit Bescheid vom **31.05.2021** wurde dem Bf. in Bezug auf die Beschwerde die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend, ein Mängelbehebungsauftrag erteilt, und dieser aufgefordert die angefochtenen Teile des Bescheides und die beantragten Änderungen darzulegen sowie eine Begründung nachzuliefern; dass bei Versäumung dieser Frist das Anbringen als zurückgenommen gilt, wurde darin ausdrücklich festgehalten.

Binnen offener Frist erstattete der Bf. eine Beschwerdeergänzung, dies jedoch wiederum ausschließlich die Sachbescheide betreffend; Vorbringen in welchem Umfang und aus welchen Gründen die Wiederaufnahmebescheide angefochten wurden (bzw. welche Änderungen diese erfahren sollten), ließ der Bf. in diesem Schriftsatz vom **15.07.2021** offen. Erstmals beehrte er darin jedoch die Zuerkennung des Pendlerpauschale (und Pendlereuros) auch für die Veranlagungsjahre 2014-2018.

Am **22.03.2022** teilte der Bf. der belangten Behörde mit, dass er sich in seinem Wohnhaus ein 20 m² großes Büro eingerichtet habe, wo er als „Lead Engineer“ tätig sei; vor Beginn der Coronapandemie habe er alle ein bis zwei Wochen für zwei Tage in Ort am Standort der Dienstgeberin gearbeitet, wobei sowohl die dabei angefallenen Kosten der Hotelnächtigungen als auch das Kilometergeld von der Dienstgeberin – steuerfrei - ausbezahlt wurde(n).

Mit Beschwerdeverentscheidungen jeweils datierend mit **23.03.2022** wurde den Beschwerden teilweise Folge gegeben und die Kosten für das Arbeitszimmer im Schätzungswege in Höhe von Euro 1.250,00 jährlich als Werbungskosten im Sinne des § 16 EStG berücksichtigt; gleichzeitig hielt die belangte Behörde ihren Rechtsstandpunkt, wonach es sich beim Bf. um keinen begünstigten „Heimarbeiter“ im Sinne der Berufsgruppenpauschale handelt, aufrecht. Das

Pendlerpauschale bzw. der Pendlereuro wurden hingegen versagt, da das Kilometergeld für seine Fahrten zur Arbeitsstätte ohnedies von der Dienstgeberin steuerfrei zur Auszahlung gelangt sei.

Dagegen richtet sich der mit **08.04.2022** datierende Vorlageantrag, dem die belangte Behörde am **30.08.2022** nachkam.

II. Sachverhalt

Der am xx.xx.xxxx in Ort2 geborene Bf. ist österreichischer Staatsbürger und unterhält in ***Bf1-Adr*** seinen Hauptwohnsitz.

Er ist seit xx.xx.xxxx als „3D Design Engineer“ bei der X GmbH, mit dem Sitz in Adresse unselbständig erwerbstätig. Die Dienstgeberin ist im Bereich der Herstellung von Produkten und maschinellen Anlagen zur Erzeugung von Halbleitern, sowie deren Handel tätig. Das Tätigkeitsbild des Bf. umfasst die 3D Konstruktion am Laptop, die Projektleitung sowie die Einteilung der ihm unterstellten Mitarbeiter. Gemäß dem Anhang 2 zum Dienstvertrag wurde zwischen den Arbeitsvertragsparteien einerseits Telearbeit am Hauptwohnsitz des Bf. im Sinne des § 14 des KV für Angestellte im Metallgewerbe vereinbart, sowie andererseits die Verpflichtung des Bf. festgeschrieben, mindestens alle 14 Tage für 2 Tage am Firmensitz in Ort anwesend zu sein. Diesfalls wurde die Erstattung des Aufwandes für Hotelübernachtungen und Kilometergeld vereinbart.

Tatsächlich verrichtete der Bf. seine Tätigkeit – vereinbarungsgemäß – im Homeoffice und reiste alle 1-2 Wochen für 2 Tage nach Ort; die Dienstgeberin kam in diesem Zusammenhang sowohl für die Hotelkosten auf, und zahlte darüber hinaus das amtliche Kilometergeld steuerfrei an den Bf. aus.

III. Beweiswürdigung

Der vorstehende Sachverhalt basiert auf nachfolgender Beweiswürdigung:

Die Feststellungen zur Person des Bf. wurden dem Zentralen Melderegister des Bundesministeriums für Inneres (ZMI) entnommen.

Dass der Bf. bei der X GmbH zu den festgestellten Konditionen tätig war ist einerseits zwischen den Parteien unstrittig und geht darüber hinaus aus dem vom Bf. selbst vorgelegten Auszug des Dienstvertrages, sowie dessen Anhang 2 hervor. Im Übrigen konnte sich das Gericht im Hinblick auf die Richtigkeit des Bestandes eines Beschäftigungsverhältnisses durch Einsicht in die Sozialversicherungsdaten des Bf. überzeugen.

Der Bf. führte darüber hinaus in seinem an die belangte Behörde am 22.03.2022 übermittelten E-Mail aus, dass er alle 1-2 Wochen nach Ort an den Sitz der Dienstgeberin gefahren sei, die ihm sowohl die Übernachtungen im Hotel, als auch das dabei angefallene Kilometergeld steuerfrei bezahlte.

IV. Rechtliche Beurteilung

Gemäß § 323 b Abs. 1 BAO idF BGBl. I 2020/99 tritt das Finanzamt Österreich am 01.01.2021 an die Stelle des jeweils am 31.12.2020 zuständig gewesenen Finanzamtes. Partei des Verfahrens ist nunmehr das Finanzamt Österreich als belangte Behörde, deren Bezeichnung war somit im Spruch entsprechend richtig zu stellen.

1.1. Zu Spruchpunkt I. (Gegenstandsloserklärung)

Gemäß § 250 Abs. 1 lit. b - d BAO hat eine Bescheidbeschwerde eine Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten wird, welche Änderungen beantragt werden und eine Begründung zu enthalten. Wie im Zuge der Darstellung des Verfahrensgangs ausgeführt, fehlten der Beschwerde vom 28.12.2020 gegen die Wiederaufnahmebescheide diese essentialia, sodass nicht erkennbar war, in welchem Umfang und aus welchen Gründen der Bf. seine Beschwerde für gerechtfertigt bzw. für Erfolg versprechend hielt. Völlig zu Recht hat sohin die belangte Behörde am 31.05.2021 gemäß § 85 Abs 2 BAO die Behebung dieser inhaltlichen Mängel mit dem Hinweis aufgetragen, dass die Bescheidbeschwerde im Punkt der Wiederaufnahme nach fruchtlosem Ablauf der gleichzeitig bestimmten Frist als zurückgenommen gelte.

Dadurch, dass der Bf. in seinem Schriftsatz vom 15.07.2021 ausschließlich zu den Sachbescheiden, nicht aber auch zu den Wiederaufnahmebescheiden Vorbringen erstattete, wurde dem Mängelbehebungsauftrag nicht ordnungsgemäß entsprochen. Wird einem Mängelbehebungsauftrag überhaupt nicht, nicht zeitgerecht oder unzureichend entsprochen, so ist nach der einhelligen Judikatur und Rechtslage auszusprechen, dass die Eingabe (Beschwerde) als zurückgenommen gilt. Die Zurücknahme der verfahrensgegenständlichen Beschwerde hat gemäß § 278 Abs. 1 lit. b BAO mit Beschluss zu erfolgen.

Insgesamt ist sohin festzuhalten, dass in Bezug auf die Beschwerden gegen die Wiederaufnahmebescheide 2014-2018 auszusprechen war, dass diese als zurückgenommen gelten.

1.2. Zu Spruchpunkt II. (teilweise Stattgabe)

a. Pendlerpauschale und Pendlereuro

§ 16 Abs. 1 EStG 1988 lautet auszugsweise:

"(1) Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. ... Werbungskosten sind auch:

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

a) Diese Ausgaben sind durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 Z 1) abgegolten. Nach Maßgabe der lit. b bis j steht zusätzlich ein Pendlerpauschale sowie nach Maßgabe des § 33 Abs. 5 Z 4 ein Pendlereuro zu. Mit dem Verkehrsabsetzbetrag, dem Pendlerpauschale und dem Pendlereuro sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten."

Nach § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind also Werbungskosten die *Aufwendungen oder Ausgaben* zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Nach Abs. 1 Z 6 dieser Gesetzesstelle zählen dazu auch die *Ausgaben* des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Diese sind allerdings grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 EStG 1988) abgegolten, der allen aktiven Arbeitnehmern unabhängig von den tatsächlichen Kosten zusteht.

Der Verkehrsabsetzbetrag wurde beim Bf. in allen angefochtenen Einkommensteuerbescheiden richtig berücksichtigt.

Es ist daher zu untersuchen, inwieweit der Beschwerdeführer für den Beschwerdezeitraum die Voraussetzungen für ein Pendlerpauschale (und daran anknüpfend den Pendlereuro) im Sinne der vorzitierten Bestimmungen erfüllt. Nach dem klaren Wortlaut sowohl der allgemeinen Definition der Werbungskosten, als auch jener der Pendlerpauschale, setzt deren Anerkennung „*Aufwendungen oder Ausgaben*“ (§ 16 Abs. 1 EStG 1988) bzw. „*Ausgaben*“ (Abs. 1 Z 6 leg. cit) des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen der Wohnung und der Arbeitsstätte voraus. Solche sind dem Bf. aber de facto nicht entstanden: Für Fahrten zwischen der Wohnung und der Arbeitsstätte wurde ihm von der Dienstgeberin – steuerfrei – das amtliche Kilometergeld ausbezahlt. Wird das Kilometergeld in Anspruch genommen, dann sind nach der Lehre und Judikatur alle Aufwendungen für das Kraftfahrzeug abgegolten (etwa AfA, Benzin, Öl, Servicekosten, Reparaturkosten, Steuern, Parkgebühren, Mauten, Autobahnvignette, Mitgliedsbeiträge an Autofahrerklubs, Finanzierungskosten vgl. dazu *Doralt*, EStG-Kommentar¹³, § 16, Tz 220, Stichwort Fahrtkosten; BFG 13.11.2019, RV/3100367/2019). Auch mit dem Pendlerpauschale werden alle Aufwendungen, die durch die Benützung des Kfz

entstehen, abgegolten (vgl BFG 01.07. 2015, RV/5101034/2015). Daraus resultiert sohin, dass durch die Erstattung des Kilometergeldes durch die Dienstgeberin keine mit der Benützung des KFZ für die Strecke zwischen der Wohnung und der Arbeitsstätte in Zusammenhang stehende Ausgaben mehr bestehen können; würde man dem Bf. – neben dem Kilometergeld - auch noch das Pendlerpauschale gewähren, wäre er ungerechtfertigt bereichert.

Die belangte Behörde hat deshalb zu Recht dem Bf. das Pendlerpauschale (und somit auch den Pendlereuro) versagt.

b. „Heimarbeiterpauschale“

Der Bf. vermeint, dass seine Tätigkeit eine solche im Sinne des § 1 Z 8 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten (idF kurz: Durchschnittssatzverordnung; BGBl. II 2001/382) darstellen würde. Dem ist jedoch nachfolgendes entgegen zu halten: Als Heimarbeiter gelten ausschließlich Personen, die dem Heimarbeitergesetz 1960 (BGBl. Nr. 105/1961) unterliegen. Nach dessen § 2 Abs 1 ist Heimarbeiter, wer ohne Gewerbetreibender nach den Bestimmungen der Gewerbeordnung zu sein, in eigener Wohnung oder selbst gewählter Arbeitsstätte im Auftrag und für Rechnung von Personen, die Heimarbeit vergeben, mit der Herstellung, Bearbeitung, Verarbeitung oder Verpackung von Waren beschäftigt ist und dass gemäß dieser Bestimmung Auftraggeber ist, wer Waren durch Heimarbeiter herstellen, bearbeiten, verarbeiten oder verpacken lässt, und zwar auch dann, wenn keine Gewinnerzielung beabsichtigt ist oder die Waren für den Verbrauch bzw. Gebrauch durch die eigenen Dienstnehmer bestimmt sind. Somit ist nach der leg. cit. eine bestimmte Art der Tätigkeit erforderlich, nämlich die Herstellung, Verarbeitung, Verarbeitung oder Verpackung von Waren. Diese vier möglichen Arbeitsvorgänge sind taxativ aufgezählt und müssen sich außerdem auf Waren beziehen. Die Vorbereitung und Durchführung von Dienstleistungen kommen nicht in Betracht. Dem Heimarbeitsgesetz unterliegen daher nur Tätigkeiten manueller Natur. Selbst minderqualifizierte Schreibtätigkeiten sind nicht mehr vom Heimarbeitsgesetz erfasst (VwGH 20.11.1981, 153/80; *Trost*, RdA 1992, 25). Typische Sekretariatstätigkeiten oder Telearbeit fallen keinesfalls in den Anwendungsbereich des Heimarbeitsgesetzes (*Blasina*, Dienstnehmer – Freier Dienstnehmer – Selbständiger, *Facultas.wuv*, 2008, S. 186). Der VwGH erkannte am Beispiel einer Dolmetscherin, dass grundsätzlich geistige Arbeiten von der Begriffsbestimmung des § 2 Abs. 1 lit a Heimarbeitsgesetz nicht erfasst sein können (VwGH 27. 10. 1972, VwSlgNf 8307).

Sowohl in der Judikatur als auch in der Lehre wird die Auffassung vertreten, dass das Beschäftigungsverhältnis in der Heimarbeit (Heimarbeitsverhältnis) kein Arbeitsverhältnis (Dienstverhältnis) auf Grund eines Arbeitsvertrages darstellt, wie es in der Regel bei Betriebsarbeitnehmern vorliegt. Heimarbeiter sind zwar wie Arbeitnehmer wirtschaftlich abhängig, aber aufgrund mangelnder persönlicher Abhängigkeit keine Arbeitnehmer iSd

Arbeitsvertragsrechts (vgl. VwGH 27. 4. 1995, 95/11/0029 und *Floretta - Spielbühler - Strasser*, Arbeitsrecht II, 3. Auflage, (1990) 261; Trost RdA 1992, 25).

1964 hatte der OGH (OGH 23.04.1964 SZ37/63 = Arb 7935) ein Beschäftigungsverhältnis einer Näherin zu beurteilen, die in eigener Wohnung aufgrund eines Vertrages tätig war, den man mit „Arbeitsvertrag“ übertitelt hatte. Diese Entscheidung leistete einen wesentlichen Beitrag zur Abgrenzung von Arbeitsverhältnis und Heimarbeit und bringt überdies zum Ausdruck, dass bei Vorliegen eines Arbeitsvertrags *de lege lata* von „Heimarbeit“ (im Sinne des Heimarbeitsgesetzes) nicht mehr gesprochen werden kann.

All diese gesetzlichen und judikativen Prämissen vorausgeschickt ist der Bf. aus folgenden Gründen kein Heimarbeiter im Sinne von § 1 Z 8 der Durchschnittssatzverordnung:

Für das Beschäftigungsverhältnis wurde ein Dienstvertrag abgeschlossen. Feststelltermaßen übt der Stpfl. eine höher qualifizierte bzw. geistige Arbeit aus, während die klassische Heimarbeit überwiegend mechanische, manuelle, zumeist handwerkliche Arbeit umfasst. Der Bf. ist nicht nur wirtschaftlich, sondern auch persönlich von der DG abhängig, sein Beschäftigungsverhältnis unterliegt darüber hinaus dem KV für Angestellte im Metallgewerbe (vgl. Anhang 2 zum Dienstvertrag). Er ist sohin nicht als Heimarbeiter iSd Vorausführungen zu qualifizieren; folglich wurde der pauschale Werbungskostenbetrag zu Recht von der belangten Behörde nicht gewährt.

Die von der belangten Behörde vorgenommene Schätzung der Werbungskosten ist vom Gericht nicht zu beanstanden; dies auch rücksichtlich des Umstandes, als der Bf. diese Vorgehensweise im Zuge der Beschwerdeentscheidungen unwidersprochen hingenommen, insbesondere kein gegenteiliges Vorbringen im Vorlageantrag erhoben hat.

Insgesamt ist daher festzuhalten, dass den Beschwerden gegen die Sachbescheide im Umfang der Beschwerdeentscheidung somit teilweise stattzugeben war.

1.3. Zu den Revisionsaussprüchen

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. Eine derartige Rechtsfrage liegt gegenständlich nicht vor: Die Folgen des fruchtlosen Verstreichens der Mängelbehebungsfrist ergeben sich aus der eindeutigen und unzweifelhaften Bestimmung des § 85 Abs. 2 lt. Satz BAO. Gleiches gilt für die Frage, ob neben der (steuerfreien) Abgeltung der Fahrtkosten durch den Dienstgeber ein Pendlerpauschale gebühren kann bzw. die sog. „Heimarbeiterpauschale“ zu gewähren ist. Die ordentliche Revision war sohin nicht zuzulassen.

Klagenfurt am Wörthersee, am 9. Jänner 2023