

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 22. Februar 2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 7. Februar 2022 betreffend Einkommensteuer 2020, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht:

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

Der angefochtene Bescheid wird im Sinne der Beschwerdevorentscheidung vom 12.10.2022 abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

Gegenstand des Verfahrens ist im Wesentlichen die Beurteilung der Rechtsfrage, ob bei mehreren Arbeitsverhältnissen für die Fahrten zum Arbeitsplatz die tatsächlichen Fahrtkosten oder allenfalls das Pendlerpauschale im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung zu berücksichtigen sind.

I. Verfahrensgang

Mit Einkommensteuererklärung vom 05.10.2021 beantragte der Beschwerdeführer (in Folge kurz: Bf) u. a. die Berücksichtigung von Reisekosten iHv € 2.161,92 sowie Aufwendungen für Arbeitsmittel (Berufsbekleidung) iHv € 617,35.

In weiterer Folge ersuchte die Abgabenbehörde den Bf mit Vorhalt vom 18.01.2022 die gesamten beantragten Werbungskosten samt Belegen nachzuweisen.

Der Bf kam dem Ersuchen nach und übermittelte am 25.01.2022 eine Aufstellung der Werbungskosten samt Belegen sowie einen Arbeitszeitznachweis hinsichtlich seiner nebenberuflichen Tätigkeit als Notfallsanitäter bei der ***x*** GmbH.

Mit Einkommensteuerbescheid vom 07.02.2022 wurden die Aufwendungen für Bekleidung bzw Schuhe sowie die beantragen Reisekosten nicht berücksichtigt. Begründend wurde ausgeführt, bei der Kleidung handle es sich nicht um typische Berufsbekleidung und die tatsächlichen Fahrtkosten seien nicht absetzbar. Ferner sei die Fahrtstrecke Wohnung Arbeitsstätte an weniger als vier Tagen im Kalendermonat zurückgelegt worden, weshalb – außer im Monat November – auch kein Pendlerpauschale zustehe.

Mit fristgerecht am 23.02.2022 eingebrachter Beschwerde brachte der Bf zusammengefasst vor, beim vorgelegten Arbeitszeitznachweis sei nicht ersichtlich gewesen, dass der Bf bereits am Vorabend zum Stützpunkt reise und dort auch nächtige. Daher ergäben sich pro Monat 4 – 7 Fahrten und somit sei das Pendlerpauschale zu berücksichtigen. Außerdem stünden dem Bf Tages- und Nächtigungsgelder zu, da eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden könne. Ferner sei die angeschaffte Bekleidung für die Tätigkeit als Flugretter notwendig und könne nicht privat verwendet werden.

Mit weiterem Vorhalt vom 16.09.2022 wurde der Bf ersucht anzugeben, wo genau sich der Stützpunkt befinde. Weiters wurde um Vorlage des Dienstvertrages und einer Aufstellung der Einsätze ersucht.

Die Unterlagen wurden am 03.10.2022 der Abgabenbehörde vorgelegt.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 12.10.2022 wurde der Einkommensteuerbescheid 2020 abgeändert und begründend ausgeführt, dass das Pendlerpauschale nur für den Monat November zustehe, da der Bf in diesem Monat an vier Tagen von seiner Wohnung zur Arbeitsstätte gefahren sei. Der Dienstort in ***Ort*** stelle einen Mittelpunkt der Tätigkeit des Bf dar, weshalb die Fahrt dorthin keine Reise darstelle. Tagesdiäten seien daher nicht zu berücksichtigen. Da sich der Bf jedoch an sechs Tagen im Jahr 2020 von seinem Dienstort zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten für eine Reisedauer von mehr als drei Stunden für mindestens 25 km entfernt habe, seien Reisekosten iHv € 70,40 zu berücksichtigen. Ebenso seien die Fahrtkosten für die Fahrten nach Waidring und Innsbruck in voller Höhe anerkannt worden. Hinsichtlich der Bekleidung, sei nur die Jacke als typische Berufskleidung anzusehen.

Schließlich wurde mit Vorlageantrag vom 27.10.2022 vorgebracht, 1/3 der Pendlerpauschale sei anzuerkennen, da monatlich vier Fahrten an vier Tagen getätigt worden seien („jeweils zwei Dienste mit Übernachtung“).

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf erzielte im Jahr 2020 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bei der ***y AG*** und bei der ***x*** GmbH (***x***) als Notfallsanitäter sowie Einkünfte aus einem Werkvertrag nach § 109 EStG bei der Wirtschaftskammer ***1*** (Abgabenakt).

Der Hauptwohnsitz des Bf befindet sich an der Adresse ***PLZ, Straße*** (ZMR). Der Stützpunkt der ***x*** GmbH, an welchem der Bf nebenberuflich tätig ist, befindet sich in ***PLZ, Ort*** (Kooperationsvertrag vom 16.07.2021). Der Stützpunkt liegt vom Hauptwohnsitz des Bf 48,4 Kilometer entfernt und ist in 48 Minuten mit dem Auto erreichbar (google maps). Der Sitz der ***y AG*** in ***Dorf*** ist vom Stützpunkt in ***Ort*** 38,3 km entfernt. Die Betriebsstätten der ***y AG*** sind 38,3 km (***2***), 45,6 km (***3***), 46 km (***4***) bzw 54,6 km (***5***) vom Stützpunkt in ***Ort*** entfernt.

Arbeitsbeginn am Stützpunkt in ***Ort*** war in der Regel um 05:00 Uhr; Arbeitsende je nach Einsatz zwischen 18:00 und 23:00 Uhr. An Einsatztagen fuhr der Bf meist bereits am Vortag nach ***Ort*** und nächtigte am Stützpunkt.

Die Fahrten vom Hauptwohnsitz des Bf (Wohnung) zum Stützpunkt in ***Ort*** wurden vom Bf im Kalenderjahr 2020 im Jänner dreimal, im Februar zweimal, im März Null mal, im April dreimal, in den Monaten Mai bis Oktober jeweils zweimal, im November viermal und im Dezember dreimal zurückgelegt. Für die Fahrten verwendete der Bf sein eigenes Fahrzeug.

An Bekleidung erwarb der Bf im Jahr 2020 eine Skitourenhose, Wander/Bergschuhe, eine Laufhose und „Alpin-Socken“ (Rechnungen).

2. Beweiswürdigung

Zunächst ist auf die bei den einzelnen Feststellungen in Klammern angeführten Beweismittel zu verweisen, die – sofern im Folgenden keine näheren beweiswürdigen Erwägungen dargelegt werden – im jeweiligen Zusammenhang schlüssig und widerspruchsfrei waren und daher den Feststellungen zu Grunde gelegt werden konnten.

Hinsichtlich der von der Abgabenbehörde mit Beschwerde vorentscheidung anerkannten Werbungskosten kann sich das Bundesfinanzgericht der diesbezüglichen Beweiswürdigung des Finanzamtes bedenkenlos anschließen. Eine erneute Auseinandersetzung mit den bereits anerkannten Werbungskosten kann daher unterbleiben.

Die Feststellungen, wonach der Bf lediglich im November viermal die Fahrtstrecke Wohnung – Arbeitsstätte in ***Ort*** zurückgelegt hat, war aufgrund des vorliegenden Arbeitszeitnachweises zu treffen. An der Richtigkeit dieses Nachweises hat das

Bundesfinanzgericht keine Zweifel.

Ferner ist es lebensnah, dass der Bf die Fahrten zum Stützpunkt von seiner Wohnung aus unternommen hat, zumal zwischen Arbeitsende des einen und Arbeitsanfang des anderen Arbeitsverhältnisses stets die Nachtstunden liegen. Daher ist es naheliegend, dass der Bf nicht direkt von der Arbeitsstätte bei den ***y*** zum Stützpunkt nach ***Ort*** fuhr. Im Übrigen wurde im Arbeitszeitznachweis jeweils für die Fahrten hin und retour als Entfernung 98 km angegeben, was sich in etwa mit der tatsächlichen Fahrtstrecke Wohnung – Stützpunkt (hin und retour) deckt. Auch die Abgabenbehörde ist von diesen Feststellungen in ihren Erledigungen ausgegangen. Trotz des Vorhaltcharakters der Beschwerdeentscheidung (VwGH 31.5.2011, 2008/15/0288) erstattete der Bf jedoch kein gegenteiliges Vorbringen, weshalb diese Feststellungen bedenkenlos zu treffen waren.

Ebenso ergeben sich aus dem Arbeitszeitznachweis die Arbeitsbeginn- und endzeiten. Dass der Bf bereits meist am Vortag mit seinem PKW anreist und am Stützpunkt übernachtet, war aufgrund des diesbezüglichen glaubhaften Vorbringens des Bf zu treffen.

Die Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln ist auf der überwiegenden Strecke Wohnung – Stützpunkt nicht möglich oder nicht zumutbar (Auszug Pendlerrechner).

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

Gemäß § 16 Abs 1 EStG 1988 sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen Werbungskosten. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im folgenden ausdrücklich zugelassen ist. Hinsichtlich der durchlaufenden Posten ist § 4 Abs 3 anzuwenden. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. 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 EStG 1988) 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.

b) Wird dem Arbeitnehmer ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zur Verfügung gestellt, steht kein Pendlerpauschale zu.

c) Beträgt die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mindestens 20 km und ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, beträgt das Pendlerpauschale:

Bei mindestens 20 km bis 40 km 696 Euro jährlich,
bei mehr als 40 km bis 60 km 1 356 Euro jährlich,
bei mehr als 60 km 2 016 Euro jährlich.

d) Ist dem Arbeitnehmer die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Entfernung nicht zumutbar, beträgt das Pendlerpauschale abweichend von lit. c:

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.

e) Voraussetzung für die Berücksichtigung eines Pendlerpauschales gemäß lit. c oder d ist, dass der Arbeitnehmer an mindestens elf Tagen im Kalendermonat von der Wohnung zur Arbeitsstätte fährt. Ist dies nicht der Fall gilt Folgendes:

- 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. Werden Fahrtkosten als Familienheimfahrten berücksichtigt, steht kein Pendlerpauschale für die Wegstrecke vom Familienwohnsitz (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. e) zur Arbeitsstätte 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. Werden Fahrtkosten als Familienheimfahrten berücksichtigt, steht kein Pendlerpauschale für die Wegstrecke vom Familienwohnsitz (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. e) zur Arbeitsstätte zu.

Einem Steuerpflichtigen steht im Kalendermonat höchstens ein Pendlerpauschale in vollem Ausmaß zu.

7. Ausgaben für Arbeitsmittel (zB Werkzeug und Berufskleidung). Ist die Nutzungsdauer der Arbeitsmittel länger als ein Jahr, ist Z 8 anzuwenden.

[...]

9. Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen. Diese Aufwendungen sind ohne Nachweis ihrer Höhe als Werbungskosten anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 ergebenden Beträge nicht übersteigen. Dabei steht das volle Tagesgeld für 24 Stunden zu. Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen.

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 entsprechend.

Fahrten Wohnung – Stützpunkt:

Nach der angeführten gesetzlichen Bestimmung sind die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit dem Verkehrsabsetzbetrag iSd § 33 Abs 5 Z 1 EStG 1988 sowie - allenfalls bei Erfüllung der Voraussetzungen - dem Pendlerpauschale iSd § 16 Abs 1 Z 6 EStG 1988 abgegolten (VwGH vom 22.11.2006, 2004/15/0130). Das Pendlerpauschale kann berücksichtigt werden, wenn zumindest viermal im Monat die Strecke *Wohnung – Arbeitsstätte* von einem Arbeitnehmer zurückgelegt wird. Bei dieser Berechnung sind nur die Fahrten *Wohnung – Arbeitsstätte* zu berücksichtigen, die Rückfahrten (*Arbeitsstätte – Wohnung*) werden nicht mitgerechnet.

Zumal der Bf nur im Kalendermonat November die Strecke Wohnung – Arbeitsstätte viermal zurückgelegt hat, kann das Pendlerpauschale nur in diesem Monat zu einem Drittel berücksichtigt werden ($\text{€ } 2.568,- / 3 / 12 = \text{€ } 71,33$). Zusätzlich steht ein Pendlereuro iHv € 2,67 zu.

Lediglich Aufwendungen für Fahrten zwischen verschiedenen Arbeitsstätten - wovon hier gegenständlich jedoch nicht ausgegangen wird – könnten bei Vorliegen aller Voraussetzungen in ihrer tatsächlichen Höhe zu Werbungskosten führen (VwGH vom 22.11.2006, 2004/15/0130). Ferner war auch nicht näher zu prüfen, ob Familienheimfahrten vorlagen, zumal bereits der Beschäftigungsort in *****Ort***** die hierfür erforderliche Entfernung vom Wohnort nicht aufweist.

Berufsbekleidung

Grundsätzlich könne Aufwendungen für Berufsbekleidung mit allgemein erkennbarem, eine private Nutzung praktisch ausschließenden Uniformcharakter als Werbungskosten anerkannt werden (VwGH 29.6.95, 93/15/0104). Bekleidung, die üblicherweise auch außerhalb der beruflichen Tätigkeit getragen wird, kann nicht zu Werbungskosten führen. Dies gilt auch dann, wenn die Bekleidung tatsächlich nur während der Arbeitszeit getragen wird (VwGH 21.12.1999,

99/14/0262). Nach der höchstgerichtlichen Judikatur sind beispielsweise Trainingsanzüge und Sportschuhe eines Turnlehrers nicht abzugsfähig (VwGH 23.4.02, 98/14/0219).

Vor diesem Hintergrund stellen die vom Bf angeschafften Kleidungsstücke (Skitourenhose, Wander/Bergschuhe, Laufhose und „Alpin-Socken“) keine abzugsfähige Berufskleidung dar, zumal diese auch privat getragen werden können.

Verpflegungsmehraufwand

Verpflegungsaufwand kann nur dann geltend gemacht werden, wenn eine beruflich veranlasste Reise vorliegt.

Eine Reise iSd § 16 Abs 1 Z 9 EStG 1988 liegt dann vor, wenn sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten oder aus sonstigem beruflichem Anlass mindestens 25 km vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit entfernt, eine Reisedauer von mehr als drei Stunden bei Inlandsreisen und mehr als fünf Stunden bei Auslandsreisen vorliegt und kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird (VwGH 02.08.1995, 93/13/0099).

Bei den Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte in ***Ort*** liegt – wie auch die Abgabenbehörde zutreffend festgestellt hat – keine beruflich veranlasste Reise vor, weshalb ein Verpflegungsmehraufwand hierfür nicht geltend gemacht werden kann.

Im Ergebnis war daher der Beschwerde teilweise stattzugeben und der angefochtene Bescheid im Sinne der Beschwerdevorentscheidung abzuändern.

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.

Da das gegenständliche Erkenntnis der höchstgerichtlichen Rechtsprechung folgt, ist die Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig. Eine über den Einzelfall hinaus relevante Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor.

Salzburg, am 28. Juni 2023

