

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache des Bf. vom 28. November 2011, vertreten durch R.B.G. Revisions- und Betriebsberatungs- GmbH, 1040 Wien, Operngasse 23/19, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch Dr. Martin König, vom 27. Oktober 2011, St.Nr. 123, hinsichtlich Einkommensteuer 2010 (Arbeitnehmerveranlagung)

zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird, wie aus dem angefügten Berechnungsblatt ersichtlich, zu Gunsten des Beschwerdeführers abgeändert.

2. Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß § 25a VwGG eine Revision beim Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundesverfassungsgesetz (B-VG) **nicht**zulässig.

Entscheidungsgründe

A. Im Veranlagungs- und Beschwerdeverfahren dargestellter Sachverhalt

1. Der Beschwerdeführer (Bf) hatte 2010 seinen Wohnsitz wie die Jahre davor in Wien. Er war im Streitjahr bei drei verschiedenen Dienstgebern im Rahmen von Dienstverhältnissen – soweit als Fernsehschaffender projektbezogen beschäftigt: mit Unterbrechungen – nichtselbständig tätig und erhielt daraus jeweils gesondert verrechnete dem Lohnsteuerabzug unterworfenen Bezüge:

Dienstgeber	von bis	Dienstverhältnis seit
1	0101-0502	0606-0907/ und 1408-3112/ 2009
2	0101-3112	seit 0106-0311/ 1997 ; ab 0101/ 1998 durchgehend
3	0103-3112	seit 2010
1	0503-2503	wie oben
1	0505-1505	w. o.
1	1006-1006	w. o.
1	0107-2007	w. o.
1	1808-1808	w. o.
1	0809-1009	w. o.
1	1810-2911	w. o.

Am 21. Oktober 2011 reichte der Bf die Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2010 beim Finanzamt ein. Darin machte er, nach Hinweis auf Einkünfte von drei Bezug auszahlenden Stellen, das Berufsgruppenpauschale für Fernsehschaffende als Werbungskosten, ferner Beiträge an gesetzlich anerkannte Kirchen iHv € 200,00 sowie den Kinderfreibetrag für ein nicht haushaltszugehöriges Kind iSd § 106 Abs 2 EStG 1988 als Sonderausgaben und den Unterhaltsabsetzbetrag für dieses Kind geltend.

Das Finanzamt veranlagte den Bw daraufhin erklärungskgemäß zur Einkommensteuer.

2. Gegen diesen Bescheid erhob der Bf mit Schreiben vom 28. November 2011 "Einspruch" (gemeint: Berufung; nunmehr: Beschwerde):

In diesem Schriftsatz beanstandete er, dass das Finanzamt die Pendlerpauschalen für seine weit auseinander liegenden Arbeitsorte F., Wien und G. nicht berücksichtigt habe. Sein Hauptwohnsitz sei Wien, hier sei er 24 Wochenstunden beschäftigt, während er an der Fachhochschule in F. mit 16 Wochenstunden beschäftigt gewesen sei. Er sei daher regelmäßig einmal wöchentlich von Wien nach F. und zurück gependelt. Beweise über seine Anwesenheit an der 3 könnten durch die Arbeitsaufzeichnungen dieser Institution jederzeit detailliert beigebracht werden. Er mache daher den Anspruch auf die ihm zustehende Pendlerpauschale und zugleich erhöhte Lebenshaltungskosten auf Grund des berufsmäßigen Aufenthaltes in F. geltend. Außerdem sei für seine tageweise berufliche Tätigkeit in G. die anteilmäßige Pendlerpauschale zu berücksichtigen.

3. Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet ab: Gemäß § 116 Abs 1 EStG 1988 komme Verpflegungsmehraufwand nur bei Vorliegen einer Reise im Sinne des § 16 Abs 1 Z 9 EStG in Betracht. Bei Begründung eines

weiteren Dienstverhältnisses liege keine Reise iSd § 16 EStG vor. Die Berücksichtigung erhöhter Lebenshaltungskosten komme daher nicht in Betracht. Die Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte seien durch den Verkehrsabsetzbetrag und ein eventuell zustehendes Pendlerpauschale abgegolten. Tatsächlich höhere Aufwendungen (Mehraufwendungen) könnten steuerlich nicht geltend gemacht werden. Die Pendlerpauschale könne nur dann berücksichtigt werden, wenn in zeitlicher Hinsicht die entsprechenden Verhältnisse im Lohnzahlungszeitraum überwiegend gegeben seien. Für den vollen Kalendermonat könnten 20 Arbeitstage angenommen werden, sodass eine Pendlerpauschale nur dann zustehe, wenn im Kalendermonat an mehr als 10 Tagen die Strecke Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung (W-A-W) zurückgelegt werde. Da laut Berufungsbegehren die Strecke W-A-W sowohl hinsichtlich F. als auch hinsichtlich G. nicht mehr als an 10 Tagen im Monat zurückgelegt werde, könne die Pendlerpauschale nicht berücksichtigt werden.

4. Der Bw stellte daraufhin durch seinen nunmehr beauftragten steuerlichen Vertreter gemäß § 276 Abs 2 BAO den Antrag auf Vorlage seiner Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Begründend führte er aus:

Die Feststellung, dass bei Begründung eines weiteren Dienstverhältnisses keine Reise vorliege, sei zwar generell richtig, allerdings werde ein neuer Mittelpunkt erst nach einer Anlaufphase begründet, die im vorliegenden Fall (gemeint: Dienstverhältnis zur 3) 5 Tage betrage. Dem Bw stünden daher für die ersten fünf Arbeitstage im März 2010 Diäten iHv $\text{€ } 26,4 \times 5 = \text{€ } 132,00$ zu. Ferner bestehe Anspruch auf Nächtigungspauschalen von $\text{€ } 15,00 \times 3 = \text{€ } 45,00$ (Nächtigung vom 1.3. auf 2.3. in F., vom 8.3. auf 9.3. und vom 15.3. auf 16.3.2010; ab 16.3. neuer Mittelpunkt).

Weiters würden vom Finanzamt die geltend gemachten Fahrtkosten nicht anerkannt und die Berücksichtigung einer Pendlerpauschale abgelehnt. Dabei sei jedoch unberücksichtigt geblieben, dass mit dem Verkehrsabsetzbetrag lediglich die Fahrten zwischen Wohnung und "Arbeitsstätte" abgegolten sind. Der Bw habe aber im Jahr 2010 auch einige Fahrten zwischen den beiden Dienstorten (außerhalb Wiens) unternommen. Diese seien nach den allgemeinen Regeln des § 16 EStG zu beurteilen und könnten daher die Fahrtkosten als Werbungskosten abgesetzt werden, in diesem Fall durch Ansatz des Kilometergeldes. Darüber hinaus könne die Abgeltungswirkung des Verkehrsabsetzbetrages nur für die Zeit wirken, in der ein Dienstverhältnis bestanden hat. Die Tätigkeit des Bw beim **1** sei allerdings nicht durchgehend gewesen, sondern lediglich projektbezogen mit längeren oder kürzeren Unterbrechungen. Die Fahrten, welche in den Zwischenperioden nach **G.** unternommen worden seien, seien daher ebenso gesondert zu betrachten, fielen somit ebenso unter die allgemeinen Regeln des § 16 EStG und seien die Kilometergelder für diese daher als Werbungskosten anzusetzen.

Die Daten, welche mit den beiden letztgenannten Punkten in Zusammenhang stünden, könnten aus der beiliegenden Aufstellung der beruflichen Fahrtbewegungen abgelesen werden. Die Kosten der Fahrten zwischen Arbeitsstätten betrügen $\text{€ } 252,00$, jene der Fahrten nach G. außerhalb des Dienstverhältnisses $\text{€ } 430,08$.

Da bei vorheriger Kenntnis der neu hervorgekommenen Aspekte des Sachverhaltes ein anders lautender Bescheid (ergangen) wäre und sich auf Grund der obigen Ausführungen eine von der Berufungsvorentscheidung abweichende Erledigungsvariante anbiete, sei er aus Verwaltungsvereinfachungsgründen mit der Erlassung einer zweiten Berufungsvorentscheidung einverstanden.

Mit Schreiben vom 21. Juni 2012 legte das Finanzamt die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

5. Der Referent im UFS hielt dem Bf mit Schreiben vom 10. Dezember 2013 folgende Bedenken und Fragen vor, die innerhalb von vier Wochen ab Zustellung des UFS-Schreibens samt den erbetenen Nachweisen zu beantworten seien:

5.1. Die Pendlerpauschale stehe im Rahmen des Dienstverhältnisses bei der **3 F.** gemäß § 16 Abs 1 Z 6 lit b EStG 1988 (nur) für den Kalendermonat Mai 2010 zu, da der Bw (nunmehr: Bf) in diesem Monat mehr als zehn Fahrten von der Wohnung zur "Arbeitsstätte" (gemeint: zum Dienstort) zurückgelegt habe. Die Pauschale betrage ein Zwölftel des Jahresbetrages, d. s. € 154,75. Nach dem Wortlaut des Gesetzes müssten die Voraussetzungen für die Pauschale in jedem Lohnzahlungszeitraum gegeben sein (Hinweis auf § 16 Abs 1 Z 6, letzter Absatz nach lit c). Die Benützung eines Massenverkehrsmittels sei dem Bf zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke zumutbar. Laut der beigebrachten Aufstellung "berufliche Bewegungen 2010" habe der Bw in den übrigen Kalendermonaten 2010 an nicht mehr als zehn Arbeitstagen Fahrten zwischen Wohnung und "Arbeitsstätte" zurückgelegt.

5.2. a. Verpflegungsmehraufwand beim Aufenthalt an der neuen Arbeitsstätte (**3**) komme für den Anlaufzeitraum nur insoweit in Betracht, als damit Nächtigungen verbunden gewesen seien. Ohne Prüfung des tatsächlichen Aufwandes würden hinsichtlich dieser in der Aufstellung vermerkten drei Tage jeweils ein Ganztages-Mehraufwand von € 26,40 und die Nächtigungsgebühr von € 15,00 angenommen. Nach der Rechtsprechung des VwGH stünden nämlich einem Steuerpflichtigen dann keine Verpflegungsmehraufwendungen zu, wenn er sich nur während des Tages an der neuen Arbeitsstätte aufhalte, weil allfällige aus der anfänglichen Unkenntnis über die lokale Gastronomie resultierende Verpflegungsmehraufwendungen in solchen Fällen durch die entsprechende zeitliche Lagerung von Mahlzeiten oder durch die Mitnahme von Lebensmitteln aufgefangen werden könnten.

5.2. b. Laut seiner Aufstellung habe der Bf Dienstreisen an genannten Tagen im Rahmen seiner Dienstverhältnisse beim **1** zu Orten im Burgenland und (grenznah) in Ungarn bzw. bei der **3 F.** zu einem grenznahen Ort in Deutschland unternommen. Der dadurch erwachsene Verpflegungsmehraufwand sei im Falle der Geltendmachung nachzuweisen: Der UFS gehe davon aus, dass der Bw über den von den Verhältnissen am Wohnort kaum unterscheidbaren Verpflegungsaufwand im Burgenland auf Grund seiner Beschäftigung beim **1** sei Juni 2009 bereits vor Beginn des Jahres 2010 volle Kenntnis gehabt habe. Zum anderen werde als Erfahrungstatsache angenommen, dass die Verpflegungskosten in Ungarn niedriger (gewesen) seien als in Österreich. Was die

Dienstreisen nach Deutschland anbelange, sei auch hier der unvermeidliche Mehraufwand an Verpflegungskosten nachzuweisen, zumal das diesbezügliche Preisgefüge in Deutschland jenem in Österreich angenommener Weise ungefähr entspreche.

Gemäß Art. 151 Abs 51 Z 8 B-VG wurde mit 1. Jänner 2014 der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Verwaltungsgericht über.

Gemäß § 323 Abs 38 BAO sind am 31. Dezember 2013 anhängige Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs 1 B-VG zu erledigen. Das Verfahren betreffende Anbringen wirken ab 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Der Bf ließ die eingeräumte Frist (das Poststück war am 14.12.2013 beim Postamt 1180 hinterlegt worden) verstreichen und beantwortete den Vorhalt auch bis zum Ergehen dieser Entscheidung nicht.

B. Der Entscheidung zugrunde gelegter Sachverhalt

Das Verwaltungsgericht des Bundes für Finanzen geht von folgenden festgestellten Sachverhalten aus:

1. Zum Antrag auf Berücksichtigung der Pendlerpauschale: Der Bf hat im Streitjahr, wie aus seiner vom UFS hinsichtlich der eingetragenen Fahrtbewegungen *Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung* (W-A-W) zunächst missverstandenen, vom BFG nunmehr zutreffend gelesenen Aufstellung hervorgeht: dort sind die Fahrten W-A-W mit dem Symbol "1" gekennzeichnet, die übrigen Fahrten hingegen entweder gar nicht oder mit dem Eintrag "0", tatsächlich in keinem einzigen Monat (Lohnzahlungszeitraum), d. h. auch nicht im Monat Mai 2010, an mehr als zehn Arbeitstagen solche Fahrten zurückgelegt; zu diesem Ergebnis gelangt man auch bei Addieren derartiger Fahrten eines Lohnzahlungszeitraumes im Rahmen aller drei Dienstverhältnisse. Dass die Summe der entsprechenden Fahrtentage sowie Urlaubs- und Krankenstandstage die Zahl 10 (zehn) auch nur in einem Monat (Lohnzahlungszeitraum) überschritten hätte, behauptete der Bf nicht, und kann daher seitens des BFG mangels Vorbringen nicht angenommen werden.
2. Zum Antrag auf Berücksichtigung von Fahrtkosten in Höhe des amtlichen Kilometergeldes: Die zeitliche Lagerung bestimmter Fahrten des Bf mit dem eigenen Kfz (Pkw) **außerhalb seiner Anstellungsverhältnisse** und im dienstlichen Auftrag ist anhand der Beschäftigungsausweise in den aktenkundigen Lohnzetteln nachvollziehbar. Die berufliche Veranlassung und die Anzahl der dabei gefahrenen Kilometer wurde vom Finanzamt weder untersucht noch angezweifelt; auch das Bundesfinanzgericht sieht keine Anhaltspunkte für eine sachliche Unrichtigkeit der Angaben des Bf.
3. Zu den geltend gemachten Reisekosten (Verpflegungs- und Nächtigungsaufwand): Der Bw hat es unterlassen, seine tatsächlichen Verpflegungsaufwendungen nachzuweisen. Dem Gericht war es daher nicht möglich, einen allfälligen Mehraufwand festzustellen oder als glaubhaft zu erachten. Hinsichtlich des Anlaufzeitraumes beim Dienstverhältnis zur **3 F.**

vor Begründung eines neuen (zusätzlichen) Mittelpunktes sei auf die Ausführungen unter C. und D. verwiesen

C. Rechtslage

1. Pendlerpauschale

Das Gesetz stellt hinsichtlich der Anspruchsvoraussetzungen auf den jeweiligen Kalendermonat ab. Bei Vorliegen mehrerer Dienstverhältnisse sind nach Ansicht des VwGH, E 31.03.2011, 2007/15/0147, jene Arbeitstage, an denen die Strecke W-A-W mit dem Kfz zurückgelegt wird, zwecks Feststellung des "Überwiegens" zusammenzuzählen. Eine zusätzliche (zweite) Pendlerpauschale könnte allerdings nur bei mehr als zehn relevanten Arbeitstagen (inklusive Urlaub- und Krankenstand) je Dienstverhältnis zustehen und käme in Monaten mit mehr als 21 Arbeitstagen (= 2 x 11) in Betracht.

2. Kilometergelder

Werden Dienstreisen mit dem eigenen Kfz, d. s. solche außerhalb der Fahrtbewegungen W-A-W und Reisen außerhalb eines Dienstverhältnisses, aber mit Bezug zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit – hier denkbar und anzunehmen: Reisen zwecks Nachbearbeitung oder Vorbereitung einer Tätigkeit im früheren oder späteren dienstlichen Interesse des Dienstgebers 1 – nachgewiesen bzw. glaubhaft gemacht, so kann der Steuerpflichtige nach den allgemeinen Grundätzen für die Berücksichtigung von Werbungskosten gemäß § 16 Abs 1 EStG 1988 in Verbindung mit § 4 Abs 5 leg. cit. ohne besonderen Nachweis der tatsächlichen Fahrtkosten das nach § 26 Z 4 lit a EStG höchstens mit dem den Bundesbediensteten zustehenden Satz bemessene Kilometergeld für die Benützung des eigenen Kfz geltend machen; dieses betrug im Streitjahr für Pkw 0,42 € je gefahrenen Kilometer (§ 10 Abs 3 RGV; *Lenneis*, in: *Jakom EStG*³ 2010, Rz 15 zu § 26 EStG).

3. Übrige Reisekosten

Wie dem Bf im Vorhalts-Schreiben des UFS zutreffend mitgeteilt wurde, ist die Berücksichtigung von Reisekosten iSd § 16 Abs 1 Z 9 EStG – ohne Nachweis des tatsächlichen Mehraufwandes: in Höhe der gemäß § 26 Z 4 leg. cit. festgesetzten Tages- und Nächtigungsgebühren – an das Vorliegen einer die Nächtigung umfassende Reise geknüpft. Das BFG stützt sich bei dieser Auslegung – wie schon der UFS – auf die weiter oben zitierte Rechtsprechung des VwGH. Auch dann, wenn der Mittelpunkt einer neuen Tätigkeit, wie hier beim Dienstverhältnis zur 3 F., erst nach dem fünften Arbeitstag begründet wird, erscheint eine den allfälligen Mehraufwand vermeidende Ersatzverpflegung bei Reisen ohne Nächtigung zumutbar.

D. Rechtliche Erwägungen zum festgestellten Sachverhalt

1. Das Bundesfinanzgericht geht aufgrund des festgestellten Sachverhalts und der im Beschwerdezeitpunkt bestehenden Rechtslage davon aus, dass es dem Bf nicht gelungen ist, den Anspruch auf eine Pendlerpauschale im Streitjahr zu begründen.

2. Kosten von Dienstreisen (bei Fahrten W-A-W **vor** Begründung eines neuen Mittelpunktes am neuen Dienstort) fielen in Höhe eines ohne besonderen Nachweis

angenommenen Mehraufwandes für Verpflegung und Nächtigung nur an den ersten drei Arbeitstagen an der neuen Arbeitsstätte 3 F. an und waren mit den dafür vorgesehenen Pauschalbeträgen von insgesamt € 124,20 einkommensmindernd zu berücksichtigen. Dem Mehrbegehren bleibt mangels Nachweis der tatsächlichen (Mehr-)Aufwendungen die Anerkennung versagt.

3. Die Fahrtkosten für Dienstreisen und andere Reisen im dienstlichen Interesse werden in geltend gemachter Höhe (Kilometergelder € 682,08) anerkannt.

Es erscheinen somit Werbungskosten von € 806,28, die bei der Veranlagung zur Einkommensteuer noch nicht berücksichtigt werden konnten, nachgewiesen bzw. glaubhaft gemacht. Unter Anrechnung des allgemeinen Werbungskostenpauschbetrages mindern sie die Einkünfte des Bf aus nichtselbständiger Arbeit zusätzlich.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der darauf entfallenden Abgabe (Einkommensteuer 2010) sind dem beigelegten Berechnungsblatt zu entnehmen.

E. Nicht-/Zulässigkeit einer Revision

Eine (ordentliche) Revision an den VwGH ist nicht zulässig. Gemäß Art 133 Abs 4 B-VG kann gegen das Erkenntnis eines Verwaltungsgerichtes Revision nur erhoben werden, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere wenn eine Rechtsprechung des VwGH fehlt.

Im vorliegenden Fall liegt jedoch hinsichtlich des Anspruches auf Pendlerpauschale einschlägige Rechtsprechung des VwGH zur insoweit eindeutigen Gesetzeslage vor, zum anderen erscheint die auch strittig gewesene Frage, ob dem Bf tatsächlich Mehraufwendungen für Verpflegung anlässlich seiner Dienstreisen und sonstigen Reisen ohne verbundene Nächtigung erwachsen sind, mit der Nichtbeantwortung des an ihn gerichteten Fragen- und Bedenkenvorhaltes abschließend geklärt. Auch dazu existiert bereits, wie weiter oben ausgeführt, einschlägige Rechtsprechung des VwGH. Die Revision hängt somit **nicht** von der Lösung einer noch ungeklärten Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung ab.

Wien, am 17. Februar 2014