

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. R in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch die Steuerberatungskanzlei Klug GmbH, Plüdemanngasse 104, 8042 Graz gegen die Bescheide des FA Graz-Umgebung vom 7. Juni 2010 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung 2005-2007) zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird stattgegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind den als Beilage angeschlossenen *Berechnungsblättern* zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

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

## Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer war im streitgegenständlichen Zeitraum als Repräsentant eines Unternehmens im Bereich Kundenbetreuung und Bewerbung der vom Unternehmen erzeugten Produkte tätig. Am 27.4.2006 reichte der Beschwerdeführer auf elektronischem Weg die Steuererklärung für das **Jahr 2005** ein. Mit dem am 28.4.2006 erlassenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2005 wurde dem Bf. ein Abgabebetrag in der Höhe von 1.317,74 EUR gutgeschrieben.

Im Zuge einer *GPLA*-Prüfung (gemeinsame Prüfung aller lohnabhängigen Abgaben) beim Arbeitgeber des Beschwerdeführers, wurde festgestellt, dass die Voraussetzungen für die Gewährung des Pendlerpauschales beim Beschwerdeführer nicht gegeben sind.

In der Folge verfügte das Finanzamt mit Bescheid vom 7.6.2010 ohne nähere Begründung die *Wiederaufnahme* des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend die Einkommensteuer 2005. Mit Einkommensteuerbescheid 2005 im wieder aufgenommenen Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO vom 7.6.2010 wurde das Pendlerpauschale nicht mehr berücksichtigt und ein Abgabebetrag von 162,74 EUR gutgeschrieben.

Für **2006** wurde die Steuererklärung am 12.4.2007 elektronisch eingereicht (Abgabengutschrift EUR 653,96). Mit Einkommensteuerbescheid 2006 im wieder aufgenommenen Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO vom 7.6.2010 wurde das Pendlerpauschale nicht mehr berücksichtigt und ein Abgabebetrag von 118,46 EUR gutgeschrieben.

Für **2007** wurde die Steuererklärung am 19.2.2008 ebenfalls elektronisch eingereicht (Abgabengutschrift zunächst EUR 778,76). Mit Einkommensteuerbescheid 2007 im wieder aufgenommenen Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO vom 7.6.2010 wurde das Pendlerpauschale nicht mehr berücksichtigt und ein Abgabebetrag von 216,25 EUR gutgeschrieben.

In der gegen die Einkommensteuerbescheide 2005-2007 erhobenen Beschwerde wurde beantragt, die ursprünglich ergangenen Einkommensteuerbescheide unverändert im Rechtsbestand zu belassen. Das beantragte und auch zustehende Pendlerpauschale sei ohne jegliche Begründung gestrichen worden.

Mit BVE jeweils vom 10. August 2010 wurde die Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2004 - 2007 als unbegründet abgewiesen. Werbungskosten in Form des Pendlerpauschales stünden nur dann zu, wenn entweder der Arbeitsweg eine Entfernung von mindestens 20 km umfasse oder die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumindest hinsichtlich des halben Arbeitsweges nicht möglich oder nicht zumutbar sei und der Arbeitsweg mindestens 2 km betragen würde.

Auf Grund einer beim Arbeitgeber durchgeführten Prüfung der lohnabhängigen Abgaben habe der Prüfer festgestellt, dass die Voraussetzungen für die Gewährung des Pendlerpauschales nicht gegeben sei.

In dem dagegen rechtzeitig eingebrachten Vorlageantrag wurde ausgeführt, dass der Beschwerdeführer als Außendienstmitarbeiter einer Firma für Fahrten zwischen Wohnort und Arbeitsstätte das Pendlerpauschale geltend gemacht hätte. Dem Beschwerdeführer würden von seinem Dienstgeber keine Fahrtkostenersätze in Form von KM-Geldern zuerkannt werden. Neben der Abholung von Unterlagen habe der Beschwerdeführer am Dienort Innendienstarbeiten zu erledigen, welche bei der Abrechnung der Reisediäten keine Berücksichtigung gefunden hätten.

Bei der Firmenadresse in x befinde sich keine Haltestelle, weshalb bei der Abfrage die Haltestelle c-Bahnhof herangezogen worden sei. Der Fußweg von diesem Bahnhof bis zur Firmenniederlassung betrage rund 2 km. Die Abfrage des Herold.at Routenplaners würde eine einfache Wegstrecke von 42,21 km zwischen Wohnort und Dienort ergeben, weshalb die Nutzung eines öffentlichen Verkehrsmittels zumutbar sei und die Berücksichtigung des kleinen Pendlerpauschales in den Jahren 2005-2007 zu erfolgen hätte.

Die Anforderung des Prüfungsaktes des Arbeitgebers des Beschwerdeführers durch das BFG wurde am 24.2.2015 auszugsweise wie folgt beantwortet:

"Der Dienstgeber wurde vom FA v in Form einer Nachbarschaftshilfe geprüft. Dabei haben die Prüfer für Außendienstmitarbeiter, die nicht überwiegend im Lohnzahlungszeitraum die Strecke Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung zurückgelegt haben, die Lohnzettel geändert, eben weil sie davon ausgegangen sind, dass das Pendlerpauschale nicht zusteht."

Den mit übermittelten Feststellungen betreffend Pendlerpauschale ist zu entnehmen: "Lohnzettel in Software korrigieren. Dienstnehmer nur im Außendienst. Nicht überwiegend in Firma anwesend."

Mit Schreiben vom 5.3.2015 wurde das Finanzamt vom BFG aufgefordert, Gründe für die Nichtanerkennung des Pendlerpauschales anzuführen. Das Finanzamt habe die angefochtenen Bescheide lediglich mit der vom Prüfer getroffenen Feststellung, wonach die Voraussetzungen für die Gewährung des Pendlerpauschales nicht gegeben seien, begründet. Das Finanzamt wurde aufgefordert, zu den einzelnen im Vorlageantrag vorgebrachten Argumenten Stellung zu nehmen und die Tätigkeit des Beschwerdeführers zu beschreiben.

Am 23.4.2015 nahm das Finanzamt dazu wie folgt Stellung:

"Zur Abfassung der Stellungnahme wurde der steuerliche Vertreter des Herrn a um Klärung ersucht. Dadurch ergab sich eine Verzögerung, für die wir uns entschuldigen. Die Antwort ist dem Schreiben angefügt.

Im Zuge einer GPLA— Prüfung beim Arbeitgeber wurden vom Prüfer berichtigte Lohnzettel für die Jahre 2005 bis 2008 in das System eingespielt und dadurch beim Finanzamt I ein Wiederaufnahmeverfahren (automatisch) ausgelöst. Entgegen dem ursprünglichen LZ wurde nunmehr kein Pendlerpauschale mehr ausgewiesen. Die neuen Sachbescheide wurden mit Berufung bekämpft — für 2008 wurde kein Vorlageantrag gestellt.

Der Prüfer hat offensichtlich anhand der Reiseabrechnungen (siehe Beilage — Feststellungen GPLA f) die Feststellung getroffen, dass Herr a die Fahrten Wohnung-Arbeitsstätte nicht, oder nicht überwiegend im Lohnzahlungszeitraum durchführt. Für die Beurteilung ist weiters maßgeblich, ob der StPfl. auch am Arbeitsort tätig wird = Innendienst. Trifft dies zu, fallen Kilometergeld und Diäten erst ab Verlassen des Dienstortes an. Soweit dennoch auch für diese Fahrten Reisekosten gezahlt würden, wären diese steuerpflichtig — bzw.v. Prüfer nachversteuert worden.

Die Feststellungen des Prüfers sind Grundlage der Schlussbesprechung mit dem Arbeitgeber und wurden von diesem offensichtlich zur Kenntnis genommen.

Ab 2009 wurde auch vom Arbeitgeber auch kein Pendlerpauschale mehr angesetzt.

Eine nachträgliche Überprüfung des vorstehenden Sachverhaltes wäre nur mehr anhand der Reiseabrechnungen möglich, die jedoch lt. Bf. wegen peinlich genauer Einhaltung der Belegaufbewahrungsfrist nicht mehr vorgelegt werden können.

Für das außerhalb des Beschwerdezeitraumes liegende KJ 2008 wurden Werbungskosten im Zusammenhang mit einem Home Office erfolglos geltend gemacht, dessen Existenz für die Streitjahre jedoch in Abrede gestellt wird .

Ein dienstgebereigenes KFZ wird laut Bf. nicht benützt. Dies ergibt sich auch aus dem

angefügten Dienstvertrag und der Höhe der Bezüge nach § 26 EStG lt. Lohnzettel.

Pendlerpauschale:

Im maßgeblichen Zeitraum war beim großen PP von der kürzesten zumutbaren Fahrtstrecke auszugehen.

Lt. Map 24 beträgt die kürzeste PKW-Strecke 18,7 Km, die beste 19,9 Km. Der für den strittigen Zeitraum nicht maßgebliche Pendlerrechner — stellt auf die schnellste (meist weitere) Fahrtstrecke ab — weist 19,5 Km aus. Somit wäre uE bei Unzumutbarkeit des Massenverkehrsmittels das große PP 2-20 Km anzusetzen, wenn die allgemeinen Voraussetzungen gegeben wären.

In der Beschwerde wurde offensichtlich von der Zumutbarkeit des MV ausgegangen, wobei eine Verbindung über Graz mit 42,21 Km gewählt wurde. Die reine Öffi-Fahrzeit ist mit 79 Minuten angegeben. Die übrige Wegzeit wurde nicht eingerechnet. Insgesamt wäre von mehr als 90 Minuten auszugehen, wobei die 3-fache PKW Fahrzeit 60 Minuten betragen würde.

Im Dienstvertrag ist keine fixe Arbeitszeit festgelegt und wäre auch von der Tätigkeit her unüblich.

Der Bf. hatte beim Arbeitgeber ursprünglich das große PP für 20-40 Km beantragt."

Der steuerliche Vertreter gab am 10.4.2015 bekannt, dass der Beschwerdeführer über einen eigenen Arbeitsplatz beim Arbeitgeber in x verfüge und an diesem morgens bei einem Zeitaufwand von rund 1 Stunde Telefonate, Anbote, Planungsaufgaben, Analysen der Kundenpotentiale, Ausfassung von Werbemitteln durchgeführt habe. Ein Firmen-PKW sei dem Bf. nicht zur Verfügung gestellt worden. Die Reisekostenabrechnungen seien dem Dienstgeber vorgelegt worden und seien diese bereits Gegenstand der durchgeführten Lohnabgabenprüfungen gewesen. Laut Auskunft des Dienstgebers können diese Unterlagen nicht mehr vorgelegt werden. Der Urdienstvertrag des Beschwerdeführers wurde vorgelegt.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Strittig ist im vorliegenden Fall ob die Voraussetzungen für die Anerkennung des Pendlerpauschales in den Jahren 2005-2007 vorliegen oder nicht.

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten allgemein die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Während die eine Art von Aufwendungen und Ausgaben nach dieser allgemeinen Begriffsbestimmung Werbungskosten sein können, sind bestimmte Aufwendungen oder Ausgaben gemäß Z 1 bis 10 des § 16 Abs. 1 EStG 1988 ex lege Werbungskosten.

Werbungskosten sind gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 leg cit unter anderem auch: 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.

b) Beträgt die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt, mehr als 20 km und ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, dann werden zusätzlich als Pauschbeträge berücksichtigt:

Bei einer Fahrtstrecke von

40 km bis 60 km	2005	bis 30.06.2007	ab 1.07.2007
	891 Euro	981 Euro	1.080 Euro jährlich

Unter "Fahrtstrecke" ist jene zu verstehen, deren Benutzung mit dem Kfz nach dem Urteil gerecht und billig denkender Menschen für die tägliche Fahrten eines Pendlers sinnvoll ist. Unzumutbarkeit wegen langer Anfahrtszeit ist dann gegeben, wenn folgende Wegzeiten pro einfacher Wegstrecke überschritten werden: unter 20 Kilometer: 1,5 Stunden; ab 20 Kilometer: 2 Stunden; ab 40 Kilometer: 2,5 Stunden (Jakom EStG, 1. Auflage 2008, Rz 28 und 29 zu § 16, S 550f).

In zeitlicher Hinsicht müssen die entsprechenden Verhältnisse im Lohnzahlungszeitraum **überwiegend** gegeben sein. Die **Wegstrecke** bemisst sich im Falle der Zumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels nach den Tarifkilometern zuzüglich Anfahrts- oder Gehwege zu den jeweiligen Ein- und Ausstiegsstellen. Im Falle der Unzumutbarkeit ist die kürzeste Straßenverbindung heranzuziehen.

Die **Wegzeit** umfasst die Zeit vom Verlassen der Wohnung bis zum Arbeitsbeginn oder vom Verlassen der Arbeitsstätte bis zur Ankunft in der Wohnung, also Gehzeit oder Anfahrtszeit zur Haltestelle des öffentlichen Verkehrsmittels, Fahrzeit mit dem öffentlichen Verkehrsmittel, Wartezeiten (bei Anschlüssen) usw. Stehen verschiedene öffentliche Verkehrsmittel zur Verfügung, ist bei Ermittlung der Wegzeit immer von der Benützung des schnellsten öffentlichen Verkehrsmittels (zB Schnellzug statt Regionalzug, Eilzug statt Autobus) auszugehen. Darüber hinaus ist eine **optimale Kombination zwischen Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel** (zB "Park and Ride") zu unterstellen. Liegen Wohnort und Arbeitsstätte innerhalb eines Verkehrsverbundes, wird Unzumutbarkeit infolge langer Reisedauer im Allgemeinen nicht gegeben sein.

Im gegenständlichen Fall ist laut den Verbundlinien p für die Strecke Wohnort-Dienstort des Beschwerdeführers von einer Entfernung von 42,21 km auszugehen. Dazu kommt noch der rund 2 km lange Fußweg vom Bahnhof in c bis zum Arbeitgeber. Nach Herold.at Routenplaner ergeben sich für die einfache Wegstrecke 42,21 km. Sowohl Wohnort als auch Dienstgeber liegen innerhalb eines Verkehrsverbundes.

Unter diesen Umständen geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass die Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels jedenfalls unzumutbar ist (vgl. Jakom/Lenneis EStG, 2013, §16 Rz 28).

Zur Frage, ob der Beschwerdeführer die Wegstrecke "Wohnsitz-Arbeitsstätte-Wohnsitz" in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen der Streitjahre überwiegend - das heißt mindestens elfmal in einem Kalendermonat - zurückgelegt hat, konnte vom Finanzamt kein Nachweis erbracht werden. Fest steht, dass der Beschwerdeführer über keinen Firmen-PKW verfügte und als Außendienstmitarbeiter entsprechend dem vorgelegten Dienstvertrag keine fixen Dienstzeiten einzuhalten hatte. Vielmehr vertritt der Bf. im Vertragsgebiet die Interessen des Unternehmens, betreut die Kunden, bewirbt die vom Unternehmen erzeugten und verkauften Produkte und hält dauernden Kontakt mit Kunden und Abnehmern. Die bloße Feststellung des Prüfers, wonach bestimmte Dienstnehmer nur im Außendienst und somit nicht überwiegend in der Firma anwesend gewesen wären, ist ohne weiteren Nachweis nicht geeignet, die überwiegende Zurücklegung der Wegstrecke Wohnung-Dienstort-Wohnort durch den Bf. in Abrede zu stellen. Die jeweiligen Reisekostenabrechnungen zur Überprüfung des Sachverhaltes konnten nicht mehr vorgelegt werden, weshalb das BFG davon ausgeht, dass der Bf. im streitgegenständlichen Zeitraum zur Erledigung von Telefonaten, zum Einholen von Werbematerial, Prüfung der Kreditwürdigkeit von Kunden etc. seinen Arbeitsplatz in x regelmäßig aufgesucht hat. Selbst wenn der Außendienstmitarbeiter die Betriebsstätte lediglich zu Vorbereitungs- oder Abschlussarbeiten oder Dienstbesprechungen aufsucht, liegt nach dem Erkenntnis des VwGH vom 19.3.2008, 2006/15/0289 Innendienst vor.

Da sich die Wegstrecke im Falle der Zumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels nach den Tarifikilometern zuzüglich Anfahrts- oder Gehwege zu den jeweiligen Ein- und Ausstiegsstellen bemisst, war im konkreten Fall (einfache Wegstrecke mehr als 40 km) das sog. kleine Pendlerpauschale für eine einfache Fahrtstrecke von 40 km bis 60 km in Abzug zu bringen (für 2005 EUR 891, für 2006 EUR 981 und für 2007 EUR 1.030,50).

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen das Erkenntnis eines Verwaltungsgerichtes 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 wurde. Es werden in der vorliegenden Beschwerde keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen grundsätzliche Bedeutung zukäme.

Graz, am 17. Dezember 2015