

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf., Adr., vertreten durch Rein, Rothwengl & Partner WTH GmbH, Oberer Markt 1, 8190 Birkfeld, gegen den Bescheid des Finanzamtes Oststeiermark vom 23. Juli 2013, betreffend Einkommensteuer 2012 (Arbeitnehmerinnenveranlagung) zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird im Umfang der Berufungsverentscheidung teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Hinsichtlich der Berechnung der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe wird auf die in der Berufungsverentscheidung vom 23. September 2013 enthaltenen Feststellungen verwiesen, die einen Bestandteil dieses Spruches bilden.

Das Mehrbegehren wird abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin, im Folgenden kurz Bf. genannt, bezog im Jahr 2012 nichtselbständige Einkünfte von mehreren Arbeitgebern und beantragte in ihrer elektronisch eingebrachten Erklärung Werbungskosten in Höhe von 5.388,77 €.

Aufgrund eines Ergänzungsvorhaltes des Finanzamtes erteilte sie mit Schreiben vom 12. Juli 2013 folgende Informationen: Sie sei Musiklehrerin und unterrichte in der Musikhauptschule A, der Musikschule A, der Musikschule B und der Musikschule C. Sie wohne in A und fahre 2 mal die Woche nach B um dort zu unterrichten. 1 mal pro Woche fahre sie von B weiter nach C um dort zu unterrichten. Ihre Hauptarbeitsstätte liege in A (3 Tage Unterricht). Die beantragten Werbungskosten würden ausschließlich die Fahrtkosten zwischen A und B bzw. C beinhalten.

Beigelegt wurde ein Berechnungsblatt folgenden Inhaltes:

Hauptarbeitsstätte A (Hauptschule A, Musikschule A)

Zweitarbeitsstätte B (2 mal pro Woche, 1 mal pro Woche weiter nach C)

Jänner bis Juni	22 Wochen
September bis Dezember	14 Wochen
	<b>36 Wochen</b>
A - B	82,70 Kilometer
B - C	12,80 Kilometer
2 x pro Woche A-B-A	11.908,80 Kilometer
1 x pro Woche B-C-B	921,60 Kilometer
	12.830,40 Kilometer
0,42 €	5.388,77 €

Mit Bescheid vom 23. Juli 2013 setzte das Finanzamt aufgrund der Mehrfachbezüge eine Nachforderung fest, wobei es kein Pendlerpauschale berücksichtigte, weil die Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte im Lohnzahlungszeitraum nicht überwiegend zurückgelegt worden sei.

Gegen diese Erledigung wurde Berufung erhoben und unter Verweis auf die Lohnsteuerrichtlinien 2002 Rz 294 erneut der Ansatz der Fahrtkosten (Kilometergeld) für die Fahrten nach B und C lt. der vorgelegten Berechnung bei den Werbungskosten begehrt.

Die Berufungsvorentscheidung vom 23. September 2013 gab der Berufung teilweise statt und verringerte die Nachforderung mit folgender Begründung:

"Die tatsächlichen Reisekosten für die Fahrten von A nach B und zurück können nicht anerkannt werden, da diese Fahrten nicht von der Hauptarbeitsstätte in A, sondern von der Wohnung aus erfolgen. Die Kilometer für die Strecke B - C werden anerkannt, da die Fahrten zwischen zwei Arbeitsstätten erfolgen."

Gegen diese Entscheidung wurde ohne weiteres Vorbringen der Vorlageantrag gestellt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Festgestellt wird, dass die Bf. in A wohnt und dort auch ihre Hauptarbeitsstätte liegt, wo sie an 3 Tagen die Woche unterrichtet. Eine zweite Arbeitsstätte befindet sich im 82,70 km entfernten gelegenen B, wo sie an 2 Tagen pro Woche unterrichtet und von wo sie 1 mal pro Woche weiter nach C (12,8 km) zum Unterrichten weiterfährt.

Unstrittig ist, dass die Bf. von ihrer Wohnung aus zu der zweiten Arbeitsstätte nach B fährt. Dies ergibt sich einerseits aus den Angaben der Bf. zu ihren Unterrichtstagen und andererseits wurde den Feststellungen des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung vom 23. September 2013, dass die Fahrten nach B nicht von der Hauptarbeitsstelle in A, sondern von der Wohnung aus erfolgten, nicht widersprochen. Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Judikatur ausspricht, kommt einer Berufungsvorentscheidung Vorhaltscharakter zu (zB VwGH 24.1.1996,

93/13/0237). Tritt nun der Berufungswerber den in der Berufungsvorentscheidung (erstmals) getroffenen Feststellungen nicht entgegen, so kann die Abgabenbehörde von deren Richtigkeit ausgehen (vgl. VwGH vom 25.1.2001, 98/15/0108; VwGH 30.4.2003, 99/13/0251).

Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sind kraft ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung in § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 grundsätzlich mit dem Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 EStG 1988) und den Pauschbeträgen nach lit. b und c abgegolten.

Nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988 werden zusätzlich Pauschbeträge - jeweils abhängig von der Entfernung - berücksichtigt, wenn die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt, mehr als 20 km beträgt und die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar ist. Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar, dann werden an Stelle der Pauschbeträge nach lit. b folgende Pauschbeträge berücksichtigt: Bei einer einfachen Fahrtstrecke von 2 km bis 20 km 372 € jährlich, von 20 bis 40 km 1.476 € jährlich, bei 40 km bis 60 km 2.568 € jährlich und über 60 km 3.672 € jährlich.

Nach dem Sachverhalt ist es unstrittig, dass die Bf. die Fahrten zu ihrer zweiten Arbeitsstätte in der Musikschule B von ihrer Wohnung aus angetreten hat. Damit sind die Aufwendungen für diese Fahrten unter die Pauschalierungsvorschrift des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 zu subsumieren und kann eine Abgeltung der Aufwendungen durch den Ansatz von Kilometergeld - wie dies in der Berufung beantragt wurde - nicht in Betracht kommen. Das Pendlerpauschale hat zur Voraussetzung, dass der Arbeitnehmer die Strecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt. Die Verwaltungspraxis sieht ein Überwiegen dann als gegeben an, wenn im Kalendermonat an mehr als 10 Tagen die Strecke Wohnung - Arbeitsstätte - Wohnung zurückgelegt wird. Von einem Überwiegen kann im gegenständlichen Fall nicht gesprochen werden, wenn lediglich an zwei Tagen pro Woche eine (weitere) Arbeitsstätte in B aufgesucht wird.

Bei mehreren Dienstverhältnissen steht nach Rechtsmeinung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 8.2.2007, 2004/15/0102) ein zusätzliches (zweites) Pendlerpauschale nur dann zu, wenn dadurch im Lohnzahlungszeitraum überwiegend das Zurücklegen zusätzlicher Wegstrecken (zwischen Wohnung und Arbeitsstätte) verursacht wird. In diesem Fall ist für die Zuerkennung des Pendlerpauschales bei jedem Dienstverhältnis die jeweilige Wegstrecke Wohnung - Arbeitsstätte maßgebend. Dabei ist es aber erforderlich, dass die Wegstrecke Wohnort - 2. Arbeitsstätte - Wohnort im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt wird (vgl. VwGH 31.3.2011, 2007/15/0147). Dieses Erkenntnis behandelte einen ähnlichen Fall, bei dem zwei Dienstverhältnisse mit zwei verschiedenen Arbeitsstätten vorlagen, die ebenfalls an 3 bzw. 2 Wochentagen aufgesucht wurden. Der Verwaltungsgerichtshof urteilte die Fahrten

zwischen der Wohnung und der zweiten Arbeitsstätte, die nur an zwei Kalendertagen pro Woche durchgeführt wurden, als nicht überwiegend im Kalendermonat zurückgelegt und versagte ein zusätzliches Pendlerpauschale.

Aufwendungen für Fahrten **zwischen zwei verschiedenen Arbeitsstätten** sind nicht von der Pauschalierungsanordnung umfasst und können dagegen zu Werbungskosten nach § 16 Abs. 1 EStG 1988 führen (vgl. VwGH 8.2.2007, 2004/15/0102; VwGH 22.2.1996, 94/15/0109). Für die Fahrten zwischen den Arbeitsstätten in B und C hat das Finanzamt daher zu Recht in seiner Berufungsvorentscheidung vom 23. September 2013 Werbungskosten in Höhe von 387,07 € abgezogen.

Hinsichtlich des Verweises der Bf. auf die Lohnsteuerrichtlinien 2002 ist auszuführen, dass es sich dabei mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt um keine für das Bundesfinanzgericht beachtliche Rechtsquelle handelt. Die Richtlinien verstehen sich selbst nur als Auslegungsbehelf zum EStG 1988, aus denen über gesetzliche Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten nicht abgeleitet werden können. Im Übrigen hat die zitierte Rz 294 andere Fälle vor Augen, nämlich solche, wo es am selben Tag zu einer Weiterfahrt von einer Arbeitsstätte zur nächsten kommt (siehe Beispiel 1). Ausdrücklich festgestellt wird ebenfalls: "Wird auf der Fahrt zwischen den beiden Arbeitsstätten die Wohnung aufgesucht, stehen keine tatsächlichen Fahrtkosten zu." (so auch Doralt, EStG 13, § 16, Tz 121/1).

Der Beschwerde war daher - wie in der Berufungsvorentscheidung - teilweise Folge zu geben.

### **Zulässigkeit einer 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. Es handelt sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, da die zu lösende Rechtsfrage durch die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes beantwortet wird.

Graz, am 1. Februar 2016

