

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache A. H., Straße1, Ort1, StNr. 000/0000 - FA 53, über die Beschwerde vom 29.03.2011 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Gmunden Vöcklabruck vom 11.03.2011, betreffend Einkommensteuer (ArbeitnehmerInnenveranlagung) **2010** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise hinsichtlich des Pendlerpauschales Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe und zwar dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen. Dieses bildet einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. Im übrigen wird die Beschwerde hinsichtlich der Dienstreisen nach § 26 Abs. 4 EStG 1988 als unbegründet abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

### Darstellung des bisherigen verwaltungsbehördlichen Verfahrens

**Am 04.01.2011** brachte der Beschwerdeführer (abgekürzt: Bf) bei der Abgabenbehörde eine Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2010 ein.

Das Finanzamt führte die Arbeitnehmerveranlagung erklärungskgemäß durch und erließ **am 10.02.2011** den entsprechenden Sachbescheid, mit welchem eine Abgabengutschrift in Höhe von € 853,00 festgesetzt wurde. Begründet wurde der gegenständliche Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2010 so, dass bedingt durch den Bezug steuerfreier Einkommensersatzes die für das restliche Kalenderjahr bezogenen Einkünfte auf den Zeitraum des Erhalts der steuerfreien Bezüge umgerechnet worden seien, so als ob sie auch während des Bezuges der Einkommensersatzes weiterbezogen worden wären. Daraus sei ein Umrechnungszuschlag ermittelt worden, der zur Berechnung des Durchschnittssteuersatzes dem Einkommen hinzugerechnet worden sei. Mit diesem Durchschnittssteuersatz sei das steuerpflichtige Einkommen versteuert worden.

Mit Schreiben **vom 01.03.2011** erhob der Bf Beschwerde, da das von ihm nun betraglich errechnete Pendlerpauschale in Höhe von € 1.323 und die Dienstreisen nach § 26 Abs. 4 EStG 1988 für die Firma X Personalleasing nicht berücksichtigt worden seien.

Das Finanzamt erließ **am 11.03.2011** einen Wiederaufnahmebescheid **und** einen neuen Einkommensteuerbescheid 2010, weil ein berichtigter bzw. ein neuer Lohnzettel dem Finanzamt übermittelt wurde. Aus diesem Bescheid ergab sich eine Abgabengutschrift in Höhe von zusätzlich € 220, dh insgesamt eine Steuergutschrift in Höhe von € 1.073,00. Dieser Betrag setzte sich zusammen aus der gesamten anrechenbaren Lohnsteuer des Jahres 2010 (aus den Dienstverhältnissen) in Höhe von € 963,00 und einer erstattungsfähigen Negativsteuer in Höhe von € 110,00.

**Mit Schreiben vom 29. 03.2011** brachte der Bf gegen den betreffenden Einkommensteuerbescheid vom 11.03.2011 das Rechtsmittel der Beschwerde (damals: Berufung) ein. Darin führte der Bf im Wesentlichen aus, dass in diesem Bescheid Positionen nicht berücksichtigt wurden, die er beantragt habe und zwar: Es sei das Pendlerpauschale in Höhe von € 1.323 aus seinen Dienstverhältnissen nicht berücksichtigt worden, da dies von seinen Arbeitgebern nicht abgezogen worden sei. Weiters seien Dienstreisen nach § 26 Abs. 4 EStG nicht berücksichtigt worden. Er hätte belegmäßig dafür einen Betrag von € 2.245,32 errechnet. Ebenso sei für ihn nicht nachvollziehbar, dass eine Einkommensteuer mit € 39,14 bei ihm herauskomme.

In der abweisenden Beschwerdevorentscheidung (vorher Berufungsvorentscheidung) des Finanzamtes **vom 24.03.2011** begründete das Finanzamt die Abweisung damit, dass die gesamte Lohnsteuer und die Negativsteuer erstattet wurde.

Mit Schreiben **vom 30.03.2011** verlangte der Bf die Vorlage der Beschwerde an die II.Instanz unter Hinweis auf sein Schreiben vom 29.03.2011.

Mit Schreiben **vom 03.06.2011** legte das Finanzamt den Vorlagebericht der II. Instanz vor und erklärte, dass strittig sei, ob dem Bf die gesamte Negativsteuer erstattet worden sei.

### **Information zum Verfahren**

Es ist zur Information festzuhalten, dass durch die Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012, BGBl. | 51/2012, ab 1. Jänner 2014 das Bundesfinanzgericht (abgekürzt: BFG) an die Stelle des Unabhängigen Finanzsenates getreten ist.

Nach § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Nach dem 31. Dezember 2013 wirksam werdende Erledigungen des Unabhängigen

Finanzsenates gelten als Erledigungen des Bundesfinanzgerichtes.

### **Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

#### **Sachverhalt**

Im Jahr 2010 war der Beschwerdeführer jeweils mehrere Monate bei verschiedenen Arbeitgebern nichtselbständig erwerbstätig gewesen. In den übrigen Monaten bezog er tageweise, mehrere Tage oder mehrere Monate Arbeitslosengeld bzw. Notstandshilfe.

Der Bf war während seiner Erwerbstätigkeit auch für Personalleasingfirmen an verschiedenen Arbeitsorten tätig.

Aus den vorgelegten Unterlagen des Bf geht hervor, dass der Bf als Leasingarbeiter für seine Leasingarbeitgeber seine Fahrten zu den Einsatzorten von seinem Wohnort aus angetreten hat.

Von den Personalleasingfirmen wurde während der Dienstverhältnisse kein Pendlerpauschale für den Bf berücksichtigt.

Auch bei seinem letzten Dienstverhältnis im Jahr 2010, bei der Fa. S\*\*\*\*\* GmbH & Co KG, wurde bei ihm kein Pendlerpauschale berücksichtigt.

#### **Beweiswürdigung**

Der für die rechtliche Beurteilung maßgebliche Sachverhalt ergibt sich aus der Aktenlage.

Der Begriff der "Arbeitsstätte" ist im Einkommensteuergesetz nicht näher definiert.

Die Lohnsteuerrichtlinien (LStR) 2002, eine unverbindliche Rechtsansicht des Bundesministeriums für Finanzen, verstehen darunter jenen Ort (Dienstort), an dem der Arbeitnehmer für den Arbeitgeber tätig wird.

Das Büro oder der Sitz eines Personalleasingunternehmens ist kein Dienstort, sodass auch keine Dienstreisen vorliegen können.

Entsprechend der allgemeinen Lebenserfahrung treten Leasingarbeiter ihre Arbeit von ihrem Wohnort aus an, wofür ihnen dann für die Fahrten zum Einsatzort dh zur tatsächlichen Arbeitsstätte das Pendlerpauschale zusteht.

#### **Rechtslage**

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988 sind das versicherungsgemäße Arbeitslosengeld und die Notstandshilfe oder an deren Stelle tretende Ersatzleistungen von der Einkommensteuer befreit.

§ 3 Abs. 2 leg. cit. bestimmt: Erhält der Steuerpflichtige steuerfreie Bezüge im Sinne des Abs. 1 Z 5 lit. a ... nur für einen Teil des Kalenderjahres, so sind die für das restliche Kalenderjahr bezogenen laufenden Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 und die

zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 41 Abs. 4) für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes (§ 33 Abs. 10) auf einen Jahresbetrag umzurechnen. Dabei ist das Werbungskostenpauschale noch nicht zu berücksichtigen. ... Das Einkommen ist mit jenen Steuersatz zu besteuern, der sich unter Berücksichtigung der umgerechneten Einkünfte ergibt; die festzusetzende Steuer darf jedoch nicht höher sein als jene, die sich bei Besteuerung sämtlicher Bezüge ergeben würde. ....

Die Bestimmung des § 3 Abs. 2 EStG 1988 soll verhindern, dass das steuerfreie Arbeitslosengeld progressionsmindernd auf die außerhalb der Zeit der Arbeitslosigkeit bezogenen Einkünfte wirkt. Das Hochrechnen von Einkünften auf einen fiktiven Jahresbetrag ist jedoch nicht geboten, wenn Einkünfte ohnedies ganzjährig bezogen werden (Jakom/Laudacher EStG, 2013, § 3 Rz 122), das steuerfreie Arbeitslosengeld entfaltet diesbezüglich keine progressionsmindernde Wirkung.

Die Einkommensteuer ist nach dem Tarif gemäß den gesetzlichen Bestimmungen des § 33 EStG 1988 zu berechnen.

§ 33 Abs. 8 EStG 1988 bestimmt Folgendes: ... Ergibt sich bei Steuerpflichtigen, die Anspruch auf den Arbeitnehmerabsetzbetrag oder Grenzgängerabsetzbetrag haben, nach Abs. 1 und 2 keine Einkommensteuer, so sind 10% der Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 3 lit. a (ausgenommen Betriebsratsumlagen) und der Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 4 und 5, höchstens aber 110 Euro jährlich, gutzuschreiben. ... Die Gutschrift hat im Wege der Veranlagung zu erfolgen.

§ 33 Abs. 9 EStG 1988 in der für das Streitjahr 2010 geltenden Fassung lautet: Steht ein Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit b oder c zu, erhöht sich der Prozentsatz von 10% gemäß Abs. 8 auf 15% und der Betrag von höchstens 110 Euro gemäß Abs. 8 auf höchstens 240 Euro jährlich (Pendlerzuschlag).

(...)

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 zählen Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu den abzugsfähigen Werbungskosten.

Beträgt die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt, mehr als 20 Kilometer und ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, dann sind die in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b iVm § 124b Z 146 lit. b EStG 1988 genannten Pauschbeträge zu berücksichtigen. Danach beträgt das sog. **kleine** Pendlerpauschale:

Entfernung	PAUSCHBETRÄGE ab 1.7.2008		
	jährlich	monatlich	täglich
ab 20 km	630,00 €	52,50 €	1,75 €

ab 40 km	1.242,00 €	103,50 €	3,45 €
ab 60 km	1.857,00 €	154,75 €	5,16 €

Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke **nicht** zumutbar, dann werden gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c iVm § 124b Z 146 lit. b EStG 1988 an Stelle der Pauschbeträge nach lit. b leg. cit. folgende Pauschbeträge (sog. **großes** Pendlerpauschale) berücksichtigt:

Entfernung	PAUSCHBETRÄGE ab 1.7.2008		
	jährlich	monatlich	täglich
ab 2 km	342,00 €	28,50 €	0,95 €
ab 20 km	1.356,00 €	113,00 €	3,77 €
ab 40 km	2.361,00 €	196,75 €	6,56 €
ab 60 km	3.372,00 €	281,00 €	9,37 €

## Erwägungen

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 (Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988) sind Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen bei der sie erwachsen sind und sie müssen in einem unmittelbaren, ursächlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang mit den betreffenden Einnahmen stehen.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 sind Werbungskosten auch Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Grundsätzlich sind die daraus erwachsenen Fahrtkosten für die Zurücklegung des Arbeitsweges durch den Verkehrsabsatzbetrag abgegolten, der allen aktiven Arbeitnehmern unabhängig von den tatsächlichen Kosten zusteht.

Darüber hinaus stehen Werbungskosten in Form des Pendlerpauschales gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 nur dann zu, wenn entweder der Arbeitsweg eine Entfernung von mindestens 20 Kilometer umfasst ("kleines Pendlerpauschale") oder die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumindest hinsichtlich des halben Arbeitsweges nicht möglich oder nicht zumutbar ist und der Arbeitsweg mindestens zwei Kilometer beträgt ("großes Pendlerpauschale"). Für das Zuerkennen des Pendlerpauschales müssen die entsprechenden Verhältnisse im Lohnzahlungszeitraum überwiegend gegeben sein.

Im gegenständlichen Fall war der Bf im Jahr 2010 bei drei Dienstverhältnissen ein Leasingarbeiter. Der Bf hatte daher weder in seiner Wohnung noch am Firmensitz oder in der Filiale des Leasingarbeitgebers eine Arbeitsstätte. Seine Arbeitgeber haben sich

darauf beschränkt, Personen unterschiedlicher Berufsgruppen, an andere Firmen dh an sogenannte "Drittfirmen" zu vermitteln. Der Bf bzw. seine Arbeitskraft wurde auf Zeit "vermietet". in diesem Fall ist der oft auch nur telefonisch von der Leasingfirma an den Arbeitnehmer übermittelte "Einsatzort" die Arbeitsstätte des Arbeitnehmers.

Bei seinem letzten Arbeitgeber im Jahr 2010 war der Bf von 04.10. bis 31.12.2010 direkt angestellt.

Für den Bf als Leasingarbeiter ist für seine Leasingdienstverhältnisse und für seinen letzten Arbeitgeber im Jahr 2010 zu prüfen, wieviel dem Bf an Pendlerpauschale zusteht.

Aus den Unterlagen ergibt sich wie folgt:

Es wird dem Bf geglaubt, dass er teilweise Schichtdienst leisten musste und daher zu Arbeitsbeginn oder Arbeitsende die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels zumindest auf halber Strecke nicht zumutbar war. Es ist daher je nach Entfernung zwischen Wohnort und Einsatzort = Arbeitsstätte das große Pendlerpauschale laut dem im Akt vom Bf befindlichen Antrag zu gewähren.

Das Pendlerpauschale wurde aus verwaltungsökonomischen Gründen bei den einzelnen Dienstverhältnissen aufgerundet, da sich auch bei ganz genauer steuerlicher Berechnung keine anderen Auswirkungen für den Bf ergeben würden.

Dienstverhältnis 26.4.2010 bis 9.7.2010 X Personalbereitstellung:

-Einsatzort Ort2, vom Wohnort über 20 km = 5 Tage x € 3,77 = Euro 18,85

-Einsatzort Ort3, vom Wohnort über 40 km = 2 Monate + 5 Tage = 196,75 x 2 Monate + 5 Tage x € 6,56 = Euro 426,30

Dienstverhältnis 9.8.2010 bis 24.9.2010 X Personalbereitstellung GmbH:

-Einsatzort Ort3, vom Wohnort über 40 km = rund 2 Monate = 196,75 x 2 Monate = Euro 393,50

Dienstverhältnis 4.10.2010 bis 31.12.2010 S\*\*\*\*\* GmbH & Co KG, Ort4:

-vom Wohnort über 2 km bis 20 km = rund 3 Monate x € 28,50 = Euro 85,50

Es ergibt sich somit in Summe ein Pendlerpauschale für 2010 in Höhe von Euro 923,80, das als Werbungskosten bei der Arbeitnehmerveranlagung 2010 berücksichtigt werden kann.

Im Einkommensteuerbescheid laut Beilage werden dem Bf 15% der im Jahr 2010 geleisteten Sozialversicherungsbeiträge (in Höhe von € 1.910,10 x 15% wäre € 286,52) im Höchstbetrag von € 240 (siehe oben § 33 Abs. 8 und Abs. 9 EStG 1988), sowie die während des betreffenden Jahres im Rahmen der jeweiligen Dienstverhältnisse einbehaltene Lohnsteuer (in Höhe von € 963) als erstattungsfähige Negativsteuer = insgesamt € 1.203 gut geschrieben.

Der Bf kann - gleichgültig wie hoch irgendwelche weiteren Abzüge oder Werbungskosten wie z.B. Dienstreisen von seinen Einkünften gewesen wären - im Jahr 2010 **nie** mehr zurückbekommen als die für seinen Lohn von den Arbeitgebern einbehaltene Lohnsteuer plus die höchste mögliche Negativsteuer. Das ist mit der neuen Berechnung zur Gänze erfüllt.

Es erübrigte sich daher, Unterlagen zu allfälligen Dienstreisen beim Bf anzufordern bzw. dazu irgendeine Berechnung anzustellen, da dies ohne jegliche Auswirkung auf die nun festgesetzte Einkommensteuer 2010 gewesen wäre.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

### **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.

Die Steuerberechnung im Zusammenhang mit dem Bezug von Arbeitslosengeld, das Pendlerpauschale und die Rückerstattung einer Negativsteuer im Ausmaß von 10% oder 15% geleisteter Sozialversicherungsbeiträge bzw. einem Höchstbetrag von € 110 oder € 240 stellt keine Rechtsfrage dar, sondern ergibt sich direkt aus den gesetzlichen Bestimmungen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt Einkommensteuer 2010

Linz, am 17. Dezember 2018