

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 21. April 2017 gegen den Bescheid des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs vom 30. Jänner 2017, Steuernummer ***BF1StNr1***, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2015 zu Recht erkannt:

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

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Bisheriger Verfahrensgang

In der **Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2015** machte der Beschwerdeführer (in der Folge kurz: Bf.) – neben nicht strittigen Sonderausgaben – Pendlerpauschale in Höhe von € 984,00, Reisekosten in Höhe von € 7.119,20, sonstige Werbungskosten in Höhe von € 739,74 und den Pendlereuro in Höhe von € 52,00 geltend.

Mit **Ergänzungsersuchen vom 9.1.2017** wurde der Bf. ersucht die Belege zu den beantragten Reisekosten und sonstigen Werbungskosten vorzulegen.

Mit der Vorhaltsbeantwortung wurde ein Fahrtenbuch übermittelt und hinsichtlich der Werbungskosten für die Gemeinderatsentschädigung gebeten, den vorgesehenen Pauschalbetrag in Abzug zu bringen.

Am 1.2.2017 wurde der mit **30.1.2017** datierte **Einkommensteuerbescheid 2015** (ohne Zustellnachweis) versandt. Abweichend von der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung wurden die Kosten für Verpflegungsmehraufwand wegen Begründung eines Mittelpunkts der Tätigkeit in einem Einsatzgebiet von € 2.373,80 auf € 140,80 gekürzt und anstelle der pauschal in Höhe von 50% vom Gemeinderatsbezug beantragten sonstigen Werbungskosten wurde das Pauschale lt. Verordnung in Höhe von € 438,00 in Abzug gebracht. Begründet wurde der Einkommensteuerbescheid wie folgt:

„Eine Reise im Sinne des § 16 EStG 1988 liegt vor, wenn sich der Steuerpflichtige aus beruflichem Anlass mindestens 25 km vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit entfernt und eine Reisedauer von mehr als 3 Stunden vorliegt und kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird.

Mittelpunkt der Tätigkeit kann nicht nur ein einzelner Ort (pol. Gemeinde), sondern auch ein mehrere Orte umfassendes Gebiet sein. Personen die ein ihnen konkret zugewiesenes Gebiet bereisen, begründen daher in diesem Einsatzgebiet (Zielgebiet) einen weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit. Ein Einsatzgebiet kann sich auf einen politischen Bezirk und an diesen Bezirk angrenzende Bezirke erstrecken.

Da diese Voraussetzungen in Ihrem Fall zutreffen, waren Ihre Differenzwerbungskosten zu kürzen.“

Mit einem via FinanzOnline eingebrachten Antrag vom **24.2.2017** ersuchte der Bf. um **Verlängerung der Beschwerdefrist** um 2 Monate und um Übermittlung einer Auflistung der gekürzten Werbungskosten.

Mit **Schreiben des Finanzamts** vom **13.3.2017** wurde eine Frist bis 24.4.2017 eingeräumt, die Begründung des Einkommensteuerbescheids wiederholt und ergänzt, dass alle Tagesgelder für Orte im Bezirk bzw. in angrenzenden Bezirken gestrichen worden seien, die beantragten sonstigen Werbungskosten in Höhe von € 739,74 seien gestrichen worden, da diese tatsächlich nicht nachgewiesen worden seien, stattdessen sei jedoch das Politikerpauschale für das gesamte Jahr anerkannt worden.

Der Bf. erhob am **21.4.2017 Beschwerde** gegen den Einkommensteuerbescheid 2015 und führte dazu im Wesentlichen Folgendes aus:

Der Pfl. sei seit 2014 bei der *****1*****, Dienstort Regionalbüro *****2*****, als Versicherungsvertreter beschäftigt. Er habe kein spezielles Betreuungsgebiet von einem anderen Mitarbeiter übernommen und sei auch seitens der *****1***** für kein genau definiertes Gebiet eingeteilt. Er werde je nach Arbeitsbedarf zu dem jeweiligen Kunden beordert, unabhängig in welcher Gemeinde der Kunde beheimatet sei. Darüber hinaus sei es seine

Aufgabe, neue Kunden zu akquirieren, ebenfalls ortsungebunden, was auch durch seine Reisetätigkeit belegt sei.

Aus der Reisekostenabrechnungen könne festgestellt werden, dass bei keinen Reisen ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeiten gegeben sei und demnach der geforderte Tatbestand des § 26 (4) EStG vollends erfüllt sei. Es würden täglich meist mehrere Orte (neuer Mittelpunkt) angefahren und es komme weder die 5-Tage- noch die 15-Tage-Regel zum Zug. In der Beilage zur Berufung seien die Reisetunden dahingehend korrigiert worden, dass Reisen von 3 Stunden und weniger ausgeschieden worden seien. Es werde beantragt, die Werbungskosten in Höhe von € 7.264,60 (s. u.) zu berücksichtigen.

	Kilometer	Reisestd.	(Korr.um Std.)
Jänner	1.541,00	93	
Februar	1.590,00	55	11
März	1.588,00	80	4
April	1.638,00	73	23
Mai	1.534,00	58	13
Juni	1.862,00	71	24
Juli	1.625,00	86	8
August	1.840,00	99	12
September	1.608,00	88	9
Oktober	1.819,00	101	9
November	1.628,00	71	8
Dezember	1.597,00	71	12
	19.870,00	946	133
	0,42	2,20	
	8.345,40	2.081,20	
abz.v.DG vergütet	-3.600,00	0,00	
	4.745,40	2.081,20	6.826,60
Pauschale Ausgaben von GR-Bezug			438,00
Lt. § 1 (10) VO zu § 17 (6) EStG			
Gesamt			7.264,60

Die Beschwerde wurde mit **Beschwerdevorentscheidung vom 8.6.2017** als unbegründet abgewiesen, der Bescheid aber insofern abgeändert, als auch das bisher berücksichtigte Pendlerpauschale (auf € 492,00), sowie der Pendlereuro (auf € 28,00) und die Fahrtkosten (auf € 2.353,92) reduziert wurden. Die Beschwerdevorentscheidung wurde wie folgt begründet:

„Werbungskosten Verpflegungsmehraufwand (Diäten):

Die Rechtfertigung für die Annahme von Werbungskosten bei Reisebewegungen liegt in dem dabei in typisierender Betrachtungsweise angenommenen Verpflegungsmehraufwand gegenüber den ansonsten am jeweiligen Aufenthaltsort anfallenden und gemäß § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähigen (üblichen) Verpflegungsaufwendungen. Bei längeren Aufenthalten ist

in der gebotenen typisierenden Betrachtungsweise von der Möglichkeit der Inanspruchnahme der üblichen (günstigeren) Verpflegungsmöglichkeiten auszugehen, deren Aufwendungen als Teil der Kosten der Lebensführung nicht abzugsfähig sind (VwGH 22.3.2000, 95/13/0167, VwGH 28.5.1997, 96/13/0132; VwGH 29.5.1996, 93/13/0013; VwGH 20.9.1995, 94/13/0253; VwGH 20.9.1995, 94/13/0254). Die (teilweise) Verköstigung in Gasthäusern führt für sich allein nicht zu berücksichtgbaren Mehraufwendungen (VwGH 16.3.1988, 85/13/0154).

Die Abgeltung des Verpflegungsmehraufwands setzt eine Reise voraus. Wird an einem Einsatzort, in einem Einsatzgebiet oder bei Fahrtätigkeit ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet, stehen Tagesgelder nur für die jeweilige Anfangsphase zu.

Mittelpunkt der Tätigkeit kann nicht nur ein einzelner Ort (politische Gemeinde), sondern auch ein mehrere Orte umfassendes Einsatzgebiet sein. Personen, die ein Gebiet regelmäßig bereisen, begründen in diesem Einsatzgebiet (Zielgebiet) einen Mittelpunkt der Tätigkeit (VwGH 28.5.1997, 96/13/0132).

Sie führen in Ihrer Beschwerde aus, dass Sie kein spezielles Betreuungsgebiet von einem anderen Mitarbeiter übernommen hätten und auch seitens der ***1*** für kein genau definiertes Gebiet eingeteilt wären. Bei der Beurteilung, ob Ihnen günstige Verpflegungsmöglichkeiten bekannt sein müssten (ob ein „Einsatzgebiet“ vorliegt), kommt es aber auf die tatsächlichen Verhältnisse an, also ob von Ihnen tatsächlich ein Gebiet regelmäßig bereist wird.

Eine Auswertung der von Ihnen vorgelegten Reiseaufstellung hat ergeben, dass Sie im Jahr 2015 nur an 9 Arbeitstagen Dienstreisen außerhalb Ihres tatsächlichen (nicht zugewiesenen) Einsatzgebietes durchgeführt haben. Der Bezirk ***2*** und die angrenzenden Bezirke stellen daher Ihr (Haupt-) Einsatzgebiet dar. Für die 9 Tage außerhalb dieses Einsatzgebietes (**3**, **4**, **5**, **6** und **7**) wurden die Werbungskosten für Verpflegungsmehraufwand im angefochtenen Bescheid bereits anerkannt (64 Std. zu 2,20 ergibt 140,80).

Angemerkt wird, dass Verpflegungsmehraufwendungen im Zusammenhang mit beruflich veranlassten Reisen nur dann berücksichtigungsfähig sind, wenn tatsächlich Mehraufwendungen angefallen sind. Einem Steuerpflichtigen stehen keine Verpflegungsmehraufwendungen zu, wenn er sich nur während des Tages an einer neuen Arbeitsstätte aufhält; allfällige aus der anfänglichen Unkenntnis über die lokale Gastronomie resultierende Verpflegungsmehraufwendungen können in solchen Fällen durch die entsprechende zeitliche Lagerung von Mahlzeiten bzw. die Mitnahme von Lebensmitteln abgefangen werden (vgl. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30. Oktober 2001, Zl. 95/14/0013). Die üblichen (nicht abzugsfähigen) Verpflegungsmehraufwendungen während eines Arbeitstages werden nur im Falle einer Reise überschritten, wenn diese solange andauert, dass der Steuerpflichtige auch das Frühstück und das Abendessen außerhalb seines

Haushaltes einnehmen muss (vgl. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 7. Oktober 2003, Zl. 2000/15/0151), wenn also eine Nächtigung erforderlich ist (siehe UFSK vom 26.01.2011, RV/0465-K/09 oder UFSW vom 22.01.2013, RV/2712-W/12).

Ihre Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

Pendlerpauschale:

Aus den von Ihnen vorgelegten Beweismitteln (Reiseaufstellungen) geht hervor, dass Sie im Jahr 2015 durchschnittlich 6 x im Monat Ihren Dienstort (Büro in ***2***) aufgesucht haben. Im Pendlerrechner haben Sie angegeben, 8 - 10 x pro Monat im Büro Dienst verrichtet zu haben. Gem. § 16 Abs. 1 Z 6 lit e TS 2 steht bei 4 – 7 Fahrten pro Monat nur ein Drittel des jeweiligen Pendlerpauschales zu (gleiches gilt für den Pendler-Euro).

Das Pendlerpauschale wurde daher nur mit einem Betrag von 492,- der Pendler-Euro mit 26,- berücksichtigt.

Fahrtkosten:

Fahrtkosten in Zusammenhang mit Kundenbesuchen können nur insoweit als Werbungskosten berücksichtigt werden, als diese nicht durch den Verkehrsabsetzbetrag und ein allenfalls zustehendes Pendlerpauschale abgegolten sind. Eine andere Vorgangsweise würde zu einer Doppelberücksichtigung ein und desselben Aufwandes führen. An Tagen an denen neben Kundenbesuchen auch die Arbeitsstätte in ***2*** zwecks Dienstverrichtung aufgesucht wurde (das sind Tage die einen Anspruch auf Verkehrsabsetzbetrag und Pendlerpauschale vermitteln), können Kilometergelder nur für anfallende Mehrkilometer als Werbungskosten Berücksichtigung finden. Von den an solchen Tagen gefahrenen Gesamtkilometern sind für die Ermittlung der Werbungskosten also die Kilometer für die Strecke Wohnung – Arbeitsstätte – Wohnung in Abzug zu bringen ($39 \times 2 = 78$ km).

Von den als Werbungskosten beantragten Kilometergeldern waren daher für jene 73 Tage an denen das Büro in ***2*** aufgesucht wurde, die Kilometergelder für die Strecke ***8*** – ***2*** – ***8*** (Wohnung – Arbeitsstätte – Wohnung) in Abzug zu bringen ($73 \text{ Tage} \times 78 \text{ km} \times 0,42 = 2.391,48$).

Die Summe der neben dem Pendlerpauschale zu berücksichtigenden Werbungskosten beträgt daher 2.932,72 (438,- Politikerpauschale, 140,80 Verpflegungsmehraufwand, 2.353,92 Fahrtkosten).“

Nach Verlängerung der Rechtsmittelfrist auf Antrag vom 5.7.2017, wurde am **17.8.2017** die **Vorlage** der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht **beantragt** und hinsichtlich der Begründung auf die Beschwerde vom 21.04.2017 und auf die 4 (u.a.) Beilagen

verwiesen und ersucht, die Beschwerdeentscheidung im Sinne der vorgebrachten Einwände abzuändern.

„Beilage 1

ad Verpflegungsmehraufwand (Diäten):

Dem Pfl. ist im Dienstvertrag kein konkret definiertes Betreuungsgebiet zugeteilt worden. Es obliegt ihm persönlich, sein Tätigkeitsgebiet zu bestimmen.

Im Laufe seiner Tätigkeit haben sich die Bezirke ****9**** und ****10**** als Haupteinsatzgebiete ergeben. Seine Geschäftsstelle befindet sich in ****2****. Im Bezirk ****2**** hat er aber nur fallweise Kundeneinsätze, diese sind meist im Zuge des Aufsuchens der Geschäftsstelle erledigt worden und sind auch nicht bei den „gelegentlichen Reisen“ erfasst.

Reisen über 25 Km u. 3 Std.	Tage	Stunden		
Bezirk ****9****	5	42		
Bezirk ****10****	5	32		
****12****	4	28		
****3****	3	21		
****13****	1	4		
****18****	1	4		
****19****	1	4		
****20****	2	8		
****14****	5	47		
****6****	3	28		
****4****	4	19		
****21****	2	8		
****26****	1	4		
****5****	1	8		
****7****	1	4		
****22****	1	4		
****27****	1	4		
		269	2,20	591,80

Ad Pendlerpauschale, Pendlereuro:

Der Pfl. besitzt einen „Parkausweis für Behinderte gem. § 29b Straßenverkehrsordnung 1960“. Demnach steht ihm gemäß § 2 (1) Z 1 lit. b u. e PVO das große Pendlerpauschale zu. Laut Pendlerrechner beträgt die Fahrtstrecke Wohnung - Arbeitsstätte - Wohnung 38,5 KM, gerundet 39 KM. Im August 2015 sind tatsächlich insgesamt 10 Fahrten geleistet worden. In den restlichen 11 Monaten waren es durchschnittlich 4 -7 Fahrten.

Neuberechnung:

gr. PP jährlich 1.476,00

ergibt mtl.	123,00		
1/3	41,00	11 Monate	451,00
2/3	82,00	1 Monat	82,00
			<u>533,00</u>
Pendler-Euro	2,00		
ergibt jährlich	78		
mtl. 1/3	2,17	11 Monate	24,00
mtl. 2/3	4,33	1 Monat	4,00
			<u>28,00</u>

Beilage 2

ad Fahrtkosten:

Der Pfl. ist von den im Jahr 2015 geleisteten 196 Arbeitstagen kein einziges Mal direkt in die Geschäftsstelle ***2*** gefahren. Falls die Notwendigkeit bestand, die Geschäftsstelle aufzusuchen, hat der Pfl. seine Außendiensttätigkeit dafür unterbrochen, insgesamt 73 Mal. Danach hat er seinen Aufenthalt überwiegend mit Kundenbesuchen fortgesetzt.

Der Dienstgeber bezahlt lt. Dienstvertrag ein KM-Geld in Höhe von € 0,20 für maximal 18.000 Dienstkilometer, das ergibt ein Jahres KM-Geld in Höhe von € 3.600,00. Die Auszahlung setzt voraus, dass ein ***1***-eigenes Fahrtenbuch geführt wird, in dem nur die reinen Privatfahrten separat angeführt werden müssen (siehe auch Fahrtenbuch). Daraus ergibt sich zwangsläufig, dass der DG das Aufsuchen der Geschäftsstelle, in Folge unterbrochener AD-Tätigkeit, zur Erledigung von dienstlichen Obliegenheiten als Dienstfahrt ansieht.

Berechnung:

Demnach sind nach Meinung des Pfl. die bei der AN-VA beantragten KM - Gelder ungekürzt zu berücksichtigen.

Jahres-Dienst KM lt. DG	18.000	0,22	3.960,00
Mehr-KM lt. Fahrtenbuch	<u>1.870</u>	0,42	<u>785,40</u>
	19.870,00		4.745,40

In eventu Sichtweise „Pendlerpauschale“:

Die für das Pendlerpauschale geltende fingierte Annahme der Fahrten von Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung entspricht nicht den tatsächlichen Gegebenheiten und somit kann eine fiktiv errechnete KM-Leistung nicht von den tatsächlich dienstlich zurückgelegten Fahrten quasi 1:1 in Abzug gebracht werden. Bringt man dennoch die fingierten Fahrten Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung in Abzug, dann können diese richtigerweise nur mit dem vom DG bezahlten KM-Geld angesetzt werden.

Jahres-Dienst-KM lt. DG	18.000	0,20	3.600,00
von DG ersetzt	-18.000	0,20	-3.600,00

			18.000		
Wohng.-Arbeitsst.-Wohng	73 Fahrten	à 77 Km	-5.621		
			12.379	0,20	2.475,80
	Mehr-KM lt. Fahrtenbuch		1.870	0,42	785,40
					3.261,20

Antrag um Berücksichtigung des KFZ-Freibetrages wegen Behinderung:

Der Pfl. besitzt einen „Parkausweis für Behinderte gem. § 29b Straßenverkehrsordnung 1960“. Gemäß § 3 (1) VO a.g. Belastung steht ihm ein mtl. Freibetrag in Höhe von € 190,00, jährlich € 2.280,00 bei Benützung des eigenen KFZ zu.

Antrag um Berücksichtigung des Freibetrages für Minderung der Erwerbsunfähigkeit:

Nach den aktuellen Einstufungskriterien des Bundessozialamtes werden im Behindertenpass nur (Geh-)Behinderungen von mindestens 50% eingetragen. Bis zum 01.01.2014 ausgestellte Parkausweise sind mit den nach dem 01.01.2014 ausgestellten Behinderungspässen gleich zu stellen, demnach ist in solchen Fällen zumindest von einer 50%-igen Behinderung auszugehen.

Freibetrag 45% - 54%: € 243,00

Telefonkosten:

Der Pfl. benützt sein Handy zu 90% für Dienstgespräche. Seine Gattin besitzt ein eigenes Handy. Im Wohnhaus ist ein Festnetzanschluss installiert, da vor Ort der Handy-Empfang derart schlecht ist, so dass nur vor dem Haus einigermaßen einwandfrei telefoniert werden kann. Der Dienstgeber ersetzt keine Telefonkosten.

Aufwand 2015: 90% von € 140,00: € 126,00

Nachweise können auf Verlangen vorgelegt werden. Es wird ersucht, die Telefonkosten als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Beilage 3

Haupt-Einsatzbezirke				
	g		***10***	
	Anz.	Std.	Anz.	Std.
13.01.	1	10		
14.01.	1	12		
15.01.			1	7
16.01.	1	6		
20.01.			1	6
21.01.			1	5

27.01.			1	7
28.01.			1	7
30.01.	1	6		
	4	34	5	32
	9		***10***	
	Anz.	Std.	Anz.	Std.
11.02.	1	8		

Beilage 4

Gelegentliche Reisen außerhalb der Haupteinsatzgebiete (können nicht mehr zum Einsatzgebiet gerechnet werden)														
12			***3***			***13***			***14***			***6***		
Statutarstadt			***11***			***15***			***16***			***17***		
	Anz.	Std.		Anz.	Std.		Anz.	Std.		Anz.	Std.		Anz.	Std.
20.01.	1	6	26.01.	1	5	03.02.	1	4	04.02.	1	12	24.06.	1	9
14.01.	1	12	28.04.	1	7				16.02.	1	12	13.10.	1	8
16.01.	1	6	03.11.	1	9				17.02.	1	11	16.12.	1	11
20.08.	1	4				***18***			29.06.	1	4			
						25.09.	1	4	06.08.	1	8			
						19								
						04.03.	1	4						
						20								
						05.05.	1	4						
						16.11.	1	4						
	4	28		3	21		5	20		5	47		3	28

4			***21***			***5***/**6***			***7***			***22***		
23			***24***			***25***			Krems Land			***2***		
	Anz.	Std.		Anz.	Std.		Anz.	Std.		Anz.	Std.		Anz.	Std.
04.03.	1	5	19.03.	1	4	27.05.	1	8	30.06.	1	4	19.03.	1	4
10.04.	1	5	02.04.	1	4									
23.09.	1	5										***27***		
10.11.	1	4										15.12.	1	4
			26											
			01.06.	1	4									
	4	19		3	12		1	8		1	4		2	8"

Weiters wurde eine Kopie des Parkausweises für Behinderte des Bf. übermittelt.

Am **17.08.2022** übermittelte der Bf. einen **Nachtrag bzw. eine Änderung zum Vorlageantrag** via FinanzOnline mit folgendem Inhalt:

„ad Verpflegungsmehraufwand: Die beantragte Anerkennung der Reisetunden in Höhe von € 591,80 wird auf € 429,00 reduziert. Entspricht dem Wegfall der Reisetunden im Haupteinsatzgebiet, wobei € 140,80 in der Beschwerdeentscheidung vom 8.6.2017 berücksichtigt wurden.

Diäten:

Gesamtreisestd. lt. Fahrtenbuch außerhalb

Einsatzgebiet 195 Std à 2,20 € 429,00

ad Fahrtkosten: Die beantragten betrieblich veranlassten Fahrtkosten sind von € 4.745,40 auf € 2.384,58 zu reduzieren. Der reduzierte Wert berechnet sich aus der Differenz KMG – Ersatz von DG zu amtlichen KMG (€ 0,22). Damit sollten die noch offenen strittigen Punkte geklärt sein.

Grundlage ***1*** Fahrtenbuch

	Kilometer				
	Gesamt	davon priv.	davon Büro	Anz.	lt.Pendlerrechner
Jänner	3.081	1.540	462	6	77
Februar	2.236	646	385	5	
März	1.875	287	462	6	
April	2.253	615	462	6	
Mai	2.173	639	385	5	
Juni	2.423	561	539	7	
Juli	2.131	506	539	7	
August	2.124	284	770	10	
September	2.164	556	308	4	
Oktober	2.670	851	539	7	
November	2.298	670	385	5	
Dezember	2.267	670	385	5	
	<u>27.695</u>	<u>7.825</u>	<u>5.621</u>	<u>73</u>	

Fahrtkosten:

Kilometerverrechnung:

Gesamtkilometer lt.Fahrtenbuch	27.695		
abzüglich Privatkilometer	-7.825		
abzüglich Fahrten ins Büro (Whng.-Arb.St.)	<u>-5.621</u>		
verbleiben Dienstkilometer	14.249	0,42	5.984,58
vom DG ersetzte KM	18.000	0,20	<u>3.600,00</u>
			2.384,58

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Sachverhalt

Im verfahrensgegenständlichen Zeitraum war der Beschwerdeführer als Vertreter bei der ***1*** (***1***) nichtselbständig tätig. Er übte die Außendiensttätigkeit bei der ***1*** seit Jänner 2014 aus. Das Büro der ***1*** befindet sich in ***2***, wo der Bf. auch Innendienst verrichtete. Der Wohnsitz des Bf. liegt in ***8***.

Neben der Tätigkeit bei der ***1*** bezog der Bf. eine Pension von der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft und Bezüge als Mitglied des Gemeinderats der Gemeinde ***8*** (in Höhe von € 1.479,48).

Im Zuge seiner Außendiensttätigkeit war der Bf. in Teilen Niederösterreichs, zwei angrenzenden Bezirken in Oberösterreich sowie in Wien mit seinem eigenen Kfz unterwegs. Es gab keine auswärtigen Übernachtungen.

Laut vom Bf. übermitteltem Ausdruck des Pendlerrechners beträgt die schnellste Strecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte gerundet 39 Km. Der Bf. legte die Fahrtstrecke Wohnung – Arbeitsstätte im August zehnmal, in den restlichen Monaten zwischen vier- und siebenmal zurück.

Laut Fahrtenbuch legte der Bf. im Jahr 2015 insgesamt 27.695 Km zurück. Darin sind 7.825 Km betreffend privat veranlasste Fahrten und 73 Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (5.694 Km) enthalten. Der Dienstgeber des Bf. ersetzte diesem ein Kilometergeld in Höhe von € 3.600,00 (€ 0,20 für 18.000 beruflich gefahrene Kilometer).

Die beruflich bedingten Kosten für das Handy betrugen ca. € 126.

Werbungskosten in Zusammenhang mit der Tätigkeit im Gemeinderat wurden nicht nachgewiesen.

Der Bf. verfügte über einen Ausweis gem. § 29b StVO. Eine amtliche Bescheinigung über das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) durch das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen (Sozialministeriumservice) oder eine zuvor zuständig gewesene Stelle liegt nicht vor.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem Parteivorbringen, den vom Bf. vorgelegten Unterlagen (insbesondere: Fahrtenbuchaufzeichnungen, Kopie des Ausweises gem. § 29b StVO) sowie dem sonstigen Akteninhalt. Die Höhe der Telefonkosten wurde vom Finanzamt nicht bezweifelt und ist glaubwürdig.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Werbungskosten

Gemäß **§ 16 Abs. 1 EStG 1988** idF BGBl. I Nr. 53/2013 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Laut **§ 16 Abs. 1 Z. 6 EStG 1988** sind Werbungskosten auch Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. 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 (lit. a). Ist dem Arbeitnehmer die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Entfernung nicht zumutbar, beträgt das Pendlerpauschale 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 und bei mehr als 60 km 3.672 Euro jährlich (lit. d).

Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels liegt gemäß § 2 Abs. 1 Z. 1 lit. b Pendlerverordnung (BGBl II Nr. 276/2013) vor, wenn der Steuerpflichtige über einen gültigen Ausweis gemäß § 29b der Straßenverkehrsordnung 1960 verfügt.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z. 6 lit. e EStG 1988 ist Voraussetzung für die Berücksichtigung eines Pendlerpauschales, dass der Arbeitnehmer an mindestens elf Tagen im Kalendermonat von der Wohnung zur Arbeitsstätte fährt. 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. 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.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z. 9 EStG 1988 sind Werbungskosten auch 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.

§ 26 Z. 4 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 53/2013 lautet:

Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören nicht:

4. Beträge, die aus Anlass einer Dienstreise als Reisevergütungen (Fahrtkostenvergütungen, Kilometergelder) und als Tagesgelder und Nächtigungsgelder gezahlt werden. Eine Dienstreise liegt vor, wenn ein Arbeitnehmer über Auftrag des Arbeitgebers

- seinen Dienstort (Büro, Betriebsstätte, Werksgelände, Lager usw.) zur Durchführung von Dienstverrichtungen verlässt oder
- so weit weg von seinem ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) arbeitet, dass ihm eine tägliche Rückkehr an seinen ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) nicht zugemutet werden kann.

Bei Arbeitnehmern, die ihre Dienstreise vom Wohnort aus antreten, tritt an die Stelle des Dienstortes der Wohnort (Wohnung, gewöhnlicher Aufenthalt, Familienwohnsitz).

- a) Als Kilometergelder sind höchstens die den Bundesbediensteten zustehenden Sätze zu berücksichtigen. Fahrtkostenvergütungen (Kilometergelder) sind auch Kosten, die vom Arbeitgeber höchstens für eine Fahrt pro Woche zum ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) für arbeitsfreie Tage gezahlt werden, wenn eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann und für die arbeitsfreien Tage kein steuerfreies Tagesgeld gezahlt wird.

Werden Fahrten zu einem Einsatzort in einem Kalendermonat überwiegend unmittelbar vom Wohnort aus angetreten, liegen hinsichtlich dieses Einsatzortes ab dem Folgemonat Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte vor.

- b) Das Tagesgeld für Inlandsdienstreisen darf bis zu 26,40 Euro pro Tag betragen. Dauert eine Dienstreise länger als drei Stunden, so kann für jede angefangene Stunde ein Zwölftel gerechnet werden. Das volle Tagesgeld steht für 24 Stunden zu. Erfolgt eine Abrechnung des Tagesgeldes nach Kalendertagen, steht das Tagesgeld für den Kalendertag zu.

[...]

Gemäß **§ 33 Abs. 5 Z. 4 EStG 1988** steht bei Einkünften aus einem bestehenden Dienstverhältnis 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.

Laut **§ 1 Z. 10 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten** werden für Mitglieder einer Stadt-, Gemeinde- oder Ortsvertretung anstelle des Werbungskostenpauschbetrags gemäß § 16 Abs. 3 EStG 1988 15%

der Bemessungsgrundlage, mindestens 438 Euro jährlich, höchstens 2.628 Euro jährlich als Werbungskosten auf die Dauer des aufrechten Dienstverhältnisses festgelegt.

Gemäß **§ 20 Abs. 1 Z 1 und Z 2 lit. a EStG 1988** dürfen bei den Einkünften die für den Haushalt des Steuerpflichtigen aufgewendeten Beträge sowie Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abgezogen werden.

Pendlerpauschale, Pendlereuro

Der Bf. verfügt über einen Ausweis gemäß § 29b der Straßenverkehrsordnung 1960, sodass gemäß § 2 Abs. 1 Z 1 lit. b Pendlerverordnung (BGBl II Nr. 276/2013) die Benützung eines Massenbeförderungsmittels als unzumutbar gilt und daher grundsätzlich das „große Pendlerpauschale“ gemäß § 16 Abs. 1 Z. 6 lit. d EStG 1988 zusteht. Bei einer Fahrtstrecke von 39 Km beträgt dieses € 1.476 jährlich bzw. € 123 monatlich.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z. 6 lit. e EStG 1988 steht das volle Pendlerpauschale aber nur zu, wenn der Arbeitnehmer an mindestens elf Tagen im Kalendermonat von der Wohnung zur Arbeitsstätte fährt. Wird die Strecke an acht bis zehn Tagen in einem Kalendermonat zurückgelegt, steht das Pendlerpauschale zu zwei Drittel zu, ansonsten steht bei mindestens vier Fahrten im Monat das Pendlerpauschale zu einem Drittel zu.

Da der Bf. die Strecke Wohnung – Arbeitsstätte im August zehnmal zurücklegte, steht für diesen Monat das Pendlerpauschale zu zwei Drittel (€ 82) zu. In den restlichen elf Monaten fuhr er die Strecke Wohnung – Arbeitsstätte zwischen vier- und siebenmal. Daher steht das Pendlerpauschale für diese Monate zu einem Drittel (€ 41 p.m.) zu. Insgesamt steht somit ein Pendlerpauschale von € 533 zu.

Die gleiche Aliquotierung gilt gemäß § 33 Abs. 5 Z. 4 EStG 1988 IS auch für den Pendlereuro von jährlich zwei Euro pro Kilometer der einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Bei einer einfachen Fahrtstrecke von 39 Km beträgt der volle Pendlereuro € 78 jährlich bzw. € 6,50 monatlich. Der anteilige Pendlereuro beträgt daher € 28 (zwei Drittel für August; je ein Drittel für die übrigen Monate).

Fahrtkosten

Verrichtet ein Arbeitnehmer neben seiner Tätigkeit im Innendienst auch Außendienst, bestimmt sich der Mittelpunkt seiner Tätigkeit danach, wo er für den Fall, dass kein Außendienst versehen wird, regelmäßig tätig wird (VwGH 28.10.1997, 93/14/0076,0077). Die Arbeitsstätte eines Steuerpflichtigen liegt an jenem Ort, an welchem er regelmäßig für seinen Arbeitgeber dienstlich tätig wird. Dies ist u.a. jener Ort, an dem ein Arbeitnehmer Innendienst verrichtet (im gegenständlichen Fall: ***2***). Fährt der Bf. somit von seinem Wohnort nach ***2***, liegt eine Fahrt zwischen Wohnung und Arbeitsstätte vor. Die dadurch entstehenden

Aufwendungen sind mit dem Verkehrsabsetzbetrag, dem Pendlerpauschale und dem Pendlereuro abgegolten. Da gemäß § 16 Abs. 1 Z. 6 lit. a EStG 1988 der Verkehrsabsetzbetrag, das Pendlerpauschale und der Pendlereuro aber nicht nur die Aufwendungen für die Fahrt von der Wohnung zur Arbeitsstätte, sondern auch die Aufwendungen für die Rückfahrt von der Arbeitsstätte zur Wohnung abgelten, entstehen einem Arbeitnehmer für den Fall, dass er eine Dienstreise von der Arbeitsstelle aus antritt, welche ihn sodann abends zu seiner Wohnung führt ohne die Arbeitsstätte, welche den Ausgangspunkt der Reise gebildet hat wiederum anzufahren, zusätzliche und somit steuerlich gesondert zu berücksichtigende Aufwendungen nur in dem Ausmaß, als die Kosten für diese Reisebewegung nicht bereits durch den Verkehrsabsetzbetrag und ein allfällig zustehendes Pendlerpauschale abgegolten sind (vgl. mwN UFSI vom 20.07.2005, RV/0427-I/04).

Der Bf. fuhr im Jahr 2015 insgesamt 27.695 Km. Davon waren 7.825 Km privat veranlasst. Er fuhr 73-mal zur Arbeitsstätte. Bei einer einfachen Fahrtstrecke von 39 Km (laut dem vom Bf. vorgelegten Ausdruck des Pendlerrechners) ergeben sich daher 5.694 Km für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die durch den Verkehrsabsetzbetrag, das Pendlerpauschale und den Pendlereuro abgegolten sind. Aus den verbleibenden 14.176 Km (à € 0,42) ergeben sich Fahrtkosten in Höhe von € 5.953,92. Abzüglich der vom Arbeitgeber des Bf. erstatteten € 3.600,00 verbleiben abzugsfähige Fahrtkosten in Höhe von € 2.353,92.

Diäten

Bei beruflich veranlassten Reisen nach § 16 Abs. 1 Z. 9 EStG 1988 ist Grundvoraussetzung für die Anerkennung von pauschalen Tages- bzw Nächtigungsgeldern, dass solche Mehraufwendungen für Verpflegung bzw. Nächtigung überhaupt angefallen sind (vgl. VwGH 29.09.2004, 2000/13/0156, VwGH 28.05.2008, 2006/15/0125 mwN).

Der Verwaltungsgerichtshof hat wiederholt ausgesprochen, dass Mehraufwendungen für Verpflegung des Steuerpflichtigen grundsätzlich zu den nicht abzugsfähigen Kosten der Lebensführung gehören, zumal ein bedeutender Teil der Erwerbstätigen darauf angewiesen ist, Mahlzeiten außerhalb des Haushaltes einzunehmen (vgl. VwGH 01.09.2015, 2012/15/0119). Einem Steuerpflichtigen ist es auch unbenommen, Nahrungsmittel von zu Hause mitzunehmen und durch Verzehr im Bereich des Dienstortes die eine oder andere Gasthausmahlzeit zu ersetzen. Mehraufwendungen für Verpflegung können nur vorliegen, wenn über dieses Ausmaß hinaus Aufwendungen anfallen. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn der Steuerpflichtige – weil er sich in größerer Entfernung von seinem Haushalt aufhält – nicht die Möglichkeit hat, sich Mahlzeiten im Rahmen eines Haushaltes zuzubereiten (vgl. VwGH 29. Mai 1996, 93/13/0013). Die einkünftermindernde Berücksichtigung von Verpflegungsaufwand nach § 16 Abs. 1 Z. 9 EStG 1988 findet ihre Begründung darin, dass dem Reisenden die besonders preisgünstigen Verpflegungsmöglichkeiten am jeweiligen Aufenthaltsort in der Regel nicht bekannt sind, weshalb die Verpflegung durch die örtliche Gastronomie typischerweise zu

Mehraufwendungen führt. Der Abzug solcher Aufwendungen als Werbungskosten stellt die Ausnahme dar und kann jedenfalls nur insoweit erfolgen, als der Mehraufwand unvermeidbar ist (vgl. VwGH 01.09.2015, 2012/15/0119).

Wird eine berufliche Tätigkeit an einem neuen Tätigkeitsort aufgenommen, führt dies nicht zu einem steuerlich zu berücksichtigenden Verpflegungsmehraufwand, wenn sich der Berufstätige nur während des Tages am Tätigkeitsort aufhält; ein allfälliger aus der anfänglichen Unkenntnis über die lokale Gastronomie resultierender Mehraufwand kann in solchen Fällen durch die entsprechende zeitliche Lagerung von Mahlzeiten bzw. die Mitnahme von Lebensmitteln abgefangen werden (vgl. VwGH 07.10.2003, 2000/15/0151; VwGH 30. Oktober 2001, 95/14/0013; VwGH 28. Jänner 1997, 95/14/0156). Nur wenn eine Nächtigung erforderlich ist, sind für den ersten Zeitraum von rund einer Woche Verpflegungsmehraufwendungen zu berücksichtigen (vgl. VwGH 30. Oktober 2001, 95/14/0013).

Der Bf. hat nicht auswärts genächtigt, sondern war nur tagsüber unterwegs, sodass schon aus diesem Grund keine Verpflegungsmehraufwendungen zu berücksichtigen sind.

Im Übrigen wäre die steuerliche Anerkennung eines Verpflegungsmehraufwandes unter dem Titel der Reise nach der Rechtsprechung auch dann nicht möglich, wenn von einer auch die Kenntnis der Verpflegungsmöglichkeiten bewirkenden Vertrautheit mit den örtlichen Gegebenheiten ausgegangen werden kann (vgl. mwN VwGH 07.10.2003, 2000/15/0151).

Der Umstand, dass Kundenbesuche im Bedarfs- bzw. Einzelfall erfolgen ändert weder etwas an der Vertrautheit mit den Verpflegungsmöglichkeiten des bereisten Gebietes noch an der Möglichkeit, einen Verpflegungsmehraufwand - allenfalls durch eine entsprechende zeitliche Lagerung von Mahlzeiten oder die Mitnahme von Lebensmitteln - abzufangen.

Das Einsatzgebiet des Bf. war zwar nicht vertraglich festgelegt, erstreckte sich aber doch faktisch über ein abgegrenztes Gebiet in Teilen Niederösterreichs, zwei angrenzenden Bezirken in Oberösterreich und ***6***. Der Bf. war überwiegend in an den Wohnort bzw. Dienstort angrenzenden Bezirken unterwegs. Der Bf. war zumindest bereits seit Beginn des Vorjahres dort tätig.

Er war oft am selben Tag an mehreren Orten. Aus den Fahrtaufzeichnungen ist dabei nicht erkennbar, wie lange er an welchem Ort war. Dadurch ist oft ebenfalls nicht ersichtlich, ob er länger als drei Stunden in einer Entfernung von mehr als 25 Km war, da die Entfernung von der Wohnung oder Arbeitsstätte zu den meisten angefahrenen Orten weniger als 25 Km betrug.

Darüber hinaus scheinen in der dem Vorlageantrag beigefügten Aufstellung von Reisen über insgesamt 269 Stunden am 20.01.2015 6 Stunden, am 14.01.2015 12 Stunden und am 16.01.2015 6 Stunden doppelt (sowohl bei den Bezirken ***9*** bzw. ***10*** als auch bei Fahrten nach ***12***) auf. In dieser Aufstellung führte der Bf. unter „Haupt-Einsatzbezirke“

nur ***9*** und ***10*** an, obwohl in der Aufstellung Fahrten dorthin nur im Jänner und eine Fahrt im Februar aufscheinen und laut dieser Aufstellung die Bezirke ***15*** und ***16*** genauso häufig angefahren wurden wie die Bezirke ***9*** und ***10***.

Aus den Fahrtaufzeichnungen ist beispielsweise ersichtlich, dass der Bf. am 19.03.2015 und 17.6.2015 zu Mittag an seinen Wohnsitz zurückkehrte und er trotzdem Diäten für diese Tage geltend machte (am 19.3.2015: für 2 x 4 Std.; am 17.6.2015: für 3 Std., wobei er nur von 10:45-11:45 und von 16:15 – 18:00 unterwegs war), obwohl ein Verpflegungsmehraufwand hier offensichtlich nicht angefallen ist.

Der stichprobenartige Abgleich der Aufstellung zum Vorlageantrag mit den Fahrtaufzeichnungen zeigte auch, dass z.B. in der Aufstellung am 16.12.2015 Diäten für 11 Stunden angeführt wurden, obwohl der Bf. an diesem Tag insgesamt nur 7 Stunden unterwegs war und er sich von 13:45 bis 15:00 am Wohnsitz aufhielt, sodass es keinen Grund für das Anfallen von Verpflegungsmehraufwendungen gab.

Weitere Werbungskosten (Telefon, „Politikerpauschale“)

Als weitere Werbungskosten sind die beruflich bedingten Telefonkosten in Höhe von € 126,00 sowie der Pauschalbetrag gemäß § 1 Z. 10 Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten betreffend die Gemeinderatsbezüge in Höhe von € 438 zu berücksichtigen.

Außergewöhnliche Belastungen

§ 35 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 112/2012 lautet auszugsweise:

(1) Hat der Steuerpflichtige außergewöhnliche Belastungen

- durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung,
- [...]

und erhält weder der Steuerpflichtige noch sein (Ehe-)Partner noch sein Kind eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage), so steht ihm jeweils ein Freibetrag (Abs. 3) zu.

(2) Die Höhe des Freibetrages bestimmt sich nach dem Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung). Die Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) richtet sich in Fällen,

1. in denen Leistungen wegen einer Behinderung erbracht werden, nach der hiefür maßgebenden Einschätzung,

2. in denen keine eigenen gesetzlichen Vorschriften für die Einschätzung bestehen, nach § 7 und § 9 Abs. 1 des Kriegsopferversorgungsgesetzes 1957 bzw. nach der Einschätzungsverordnung, BGBl. II Nr. 261/2010, für die von ihr umfassten Bereiche.

Die Tatsache der Behinderung und das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) sind durch eine amtliche Bescheinigung der für diese Feststellung zuständigen Stelle nachzuweisen. Zuständige Stelle ist:

- Der Landeshauptmann bei Empfängern einer Opferrente (§ 11 Abs. 2 des Opferfürsorgegesetzes, BGBl. Nr. 183/1947).
- Die Sozialversicherungsträger bei Berufskrankheiten oder Berufsunfällen von Arbeitnehmern.
- In allen übrigen Fällen sowie bei Zusammentreffen von Behinderungen verschiedener Art das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen; dieses hat den Grad der Behinderung durch Ausstellung eines Behindertenpasses nach §§ 40 ff des Bundesbehindertengesetzes, im negativen Fall durch einen in Vollziehung dieser Bestimmungen ergehenden Bescheid zu bescheinigen.

(3) Es wird jährlich gewährt

bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von ein Freibetrag von Euro

25% bis 34%	75
35% bis 44%	99
45% bis 54%	243
55% bis 64%	294
65% bis 74%	363
75% bis 84%	435
85% bis 94%	507
ab 95%	726.

(7) Der Bundesminister für Finanzen kann nach den Erfahrungen der Praxis im Verordnungsweg Durchschnittssätze für die Kosten bestimmter Krankheiten sowie körperlicher und geistiger Gebrechen festsetzen, die zu Behinderungen im Sinne des Abs. 3 führen.

(8) Das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen hat mit ausdrücklicher Zustimmung des Betroffenen dem zuständigen Finanzamt und dem Arbeitgeber, der Bezüge aus einer gesetzlichen Sozialversicherung oder Ruhegenussbezüge einer Gebietskörperschaft im Sinne

des § 25 Abs. 1 Z 1, 3 oder 4 auszahlt, die vom Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen gespeicherten und für die Berücksichtigung von Freibeträgen im Sinne der Abs. 1 bis 3 und 7 erforderlichen Daten elektronisch zu übermitteln. Die Übermittlung der genannten Daten ist auch hinsichtlich jener Personen zulässig, die einen Freibetrag im Sinne der Abs. 1 bis 3 und 7 bereits beantragt haben. Die Datenübermittlung ersetzt für den betroffenen Steuerpflichtigen den Nachweis gemäß Abs. 2 und die Bescheinigung gemäß § 62 Z 10.

Gemäß **§ 124b Z. 111 EStG 1988** ist § 35 Abs. 2 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 180/2004 erstmals auf Bescheinigungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2004 ausgestellt werden. Bescheinigungen, die vor dem 1. Jänner 2005 gemäß § 35 Abs. 2 in der Fassung vor dem Bundesgesetz BGBl. I Nr. 180/2004 ausgestellt werden, gelten ab 1. Jänner 2005 als Bescheinigungen im Sinne des § 35 Abs. 2 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 180/2004.

Gemäß **§ 35 Abs. 2 EStG 1988** idF **BGBl. I Nr. 59/2001** sind die Tatsache der Behinderung und das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) durch eine amtliche Bescheinigung der für diese Feststellung zuständigen Stelle nachzuweisen. Zuständige Stelle ist:

- Das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen bei Kriegsbeschädigten, Personen, die Präsenz- oder Ausbildungsdienst leisten oder geleistet haben, Opfern von Verbrechen und Invaliden nach dem Behinderteneinstellungsgesetz.
- Der Landeshauptmann bei Empfängern einer Opferrente (§ 11 Abs. 2 des Opferfürsorgegesetzes, BGBl. Nr. 183/1947).
- Die Sozialversicherungsträger bei Berufskrankheiten oder Berufsunfällen von Arbeitnehmern.
- Das Gesundheitsamt (im Bereich der Stadt Wien der Amtsarzt des jeweiligen Bezirkspolizeikommissariats) oder das örtlich zuständige Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen durch Ausstellung eines Behindertenpasses (§ 40 Abs. 2 des Bundesbehindertengesetzes) in allen übrigen Fällen sowie bei Zusammentreffen von Behinderungen verschiedener Art.

Gemäß **§ 3 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen** (BGBl. Nr. 303/1996) idF BGBl. II Nr. 430/2010 ist für Körperbehinderte, die zur Fortbewegung ein eigenes Kraftfahrzeug benützen, zur Abgeltung der Mehraufwendungen für besondere Behindertenvorrichtungen und für den Umstand, dass ein Massenbeförderungsmittel auf Grund der Behinderung nicht benützt werden kann, ein Freibetrag von € 190 monatlich zu berücksichtigen. Die Körperbehinderung ist durch eine Bescheinigung gemäß § 29b der Straßenverkehrsordnung 1960 oder einen Bescheid über die Befreiung von der Kraftfahrzeugsteuer gemäß § 2 Abs. 2 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes 1952, gemäß § 2 Abs. 1 Z 12 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes 1992 oder gemäß § 4 Abs. 3 Z 9 des Versicherungssteuergesetzes 1953 nachzuweisen.

Gemäß **§ 29b Abs. 1 StVO 1960** idF **BGBI. I Nr. 123/2015** ist Inhabern und Inhaberinnen eines Behindertenpasses nach dem Bundesbehindertengesetz, BGBl. Nr. 283/1990, die über die Zusatzeintragung „Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel wegen dauerhafter Mobilitätseinschränkung aufgrund einer Behinderung“ verfügen, als Nachweis über die Berechtigungen nach Abs. 2 bis 4 auf Antrag vom Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen ein Ausweis auszufolgen. Gemäß Abs. 6 leg. cit. verlieren Ausweise, die vor dem 1. Jänner 2001 ausgestellt worden sind und der Verordnung des Bundesministers für Verkehr vom 16. November 1976, BGBl. Nr. 655/1976, zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 80/1990, entsprechen, ihre Gültigkeit mit 31. Dezember 2015. Ausweise, die nach dem 1. Jänner 2001 ausgestellt worden sind und der Verordnung des Bundesministers für Verkehr, Innovation und Technologie über den Ausweis für dauernd stark gehbehinderte Personen (Gehbehindertenausweisverordnung), BGBl. II Nr. 252/2000, entsprechen, bleiben weiterhin gültig.

Gemäß **§ 29b Abs. 1 StVO 1960** idF **BGBI. I Nr. 52/2005** (in kraft bis 31.12.2013) hatte die Behörde Personen, die dauernd stark gehbehindert sind, auf deren Ansuchen einen Ausweis über diesen Umstand auszufolgen.

KFZ-Freibetrag

Der Bf. verfügte ganzjährig über einen Ausweis gemäß § 29b der Straßenverkehrsordnung 1960, sodass gemäß § 3 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen (BGBl. Nr. 303/1996) idF BGBl. II Nr. 430/2010 ein Freibetrag von € 2.280 zu berücksichtigen ist.

Freibetrag 45% - 54% Behinderung

Gemäß § 35 Abs. 2 EStG 1988 ist Voraussetzung für die Gewährung des Freibetrages für Behinderte nach § 35 Abs. 3 EStG 1988, dass die Tatsache der Behinderung und das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit durch eine amtliche Bescheinigung der für die Feststellung zuständigen Stelle nachgewiesen wird. Zuständige Stelle ist im vorliegenden Fall das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen, das den Grad der Behinderung durch Ausstellung eines Behindertenpasses bzw. einen Bescheid zu bescheinigen hat.

Eine Bescheinigung durch das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen (Sozialministeriumservice) liegt unstrittig nicht vor und ist eine Feststellung des Grades der Behinderung des Bf. weder durch das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen noch durch eine andere, zuvor gemäß § 35 Abs. 2 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 59/2001 zuständig gewesene Stelle erfolgt.

Mit einem Ausweis gemäß § 29b der Straßenverkehrsordnung 1960 wird nur die Tatsache einer dauerhaften Mobilitätseinschränkung bzw. einer dauernden starken Gehbehinderung

bescheinigt. Er stellt aber weder eine Bescheinigung iSd § 35 Abs. 2 EStG idF BGBl. I Nr. 112/2012 noch idF BGBl. I Nr. 59/2001, mit der die Tatsache der Behinderung und das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) nachgewiesen wird, dar.

Im Vorlageantrag argumentierte der Bf., dass nach den aktuellen Einstufungskriterien des Bundessozialamtes im Behindertenpass nur (Geh-)Behinderungen von mindestens 50% eingetragen würden und bis zum 1.1.2014 ausgestellte Parkausweise mit den nach dem 1.1.2014 ausgestellten Behindertenpässen gleich zu stellen seien, demnach sei in solchen Fällen zumindest von einer 50%-igen Behinderung auszugehen. Dieser Argumentation kann jedoch nicht gefolgt werden.

Es trifft zwar zu, dass „nach den aktuellen Einstufungskriterien“ ein Behindertenpass nur bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von mindestens 50 % ausgestellt wird. Der Bf. verfügt aber eben gerade nicht über einen Behindertenpass, sondern nur über einen vor dem 1.1.2014 ausgestellten Ausweis gemäß § 29b StVO, bei welchem nur Voraussetzung war, dass der Antragsteller dauernd stark gehbehindert war. Erst für nach dem 1.1.2014 ausgestellte Parkausweise ist erforderlich, dass der Antragsteller Inhaber eines Behindertenpasses ist und damit eine Behinderung von zumindest 50% vorliegt. Eine Gleichstellung von bis zum 1.1.2014 ausgestellten Parkausweisen mit den nach dem 1.1.2014 ausgestellten Behindertenpässen ist im Gesetz nicht vorgesehen und wäre aufgrund der unterschiedlichen Voraussetzungen (dauernde starke Gehbehinderung / Behinderung von zumindest 50%) auch nicht sachgerecht.

Der Ausweis gemäß § 29b der Straßenverkehrsordnung 1960 kann daher eine Bescheinigung nach § 35 Abs. 2 EStG 1988 nicht ersetzen, weshalb kein Freibetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 zusteht.

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.

Im gegenständlichen Beschwerdefall lag keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukam. Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen beschränkten sich einerseits auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen, o.a. VwGH-Rechtsprechung beantwortet wurden und solche, welche im Gesetz eindeutig gelöst sind.

Linz, am 8. Februar 2023