



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Z., geb. XX.XX.XX., A whft., vom 1. Juli 2005 gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2003 (Arbeitnehmerveranlagung) des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt vom 23. Juni 2005 entschieden:

S p r u c h :

Der Berufung wird stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) bezieht als Offizier des österreichischen Bundesheeres Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Er wohnt in A., seine Dienststelle, die B-kaserne, befindet sich in C..

Der Bw. vergaß bei der Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 2003 Werbungskosten geltend zu machen und holte dieses Versäumnis durch Erhebung einer Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2003 vom 23.6.2005 mit Schriftsatz vom 1.7.2005 form- und fristgerecht nach. Er schloss der Berufung eine berichtigte Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für 2003 samt Aufstellungen der beantragten Werbungskosten an.

Der Bw. begehrte unter anderem die Berücksichtigung des großen Pendlerpauschales für Fahrtstrecken zwischen 20 und 40 km, sowie Differenzwerbungskosten (Fahrtkosten) für seine Dienstreise nach D. in Deutschland vom 30.3.2003 bis 11.4.2003 in Höhe von € 228,98. Diese Differenzwerbungskosten resultierten daraus, dass dem Bw. für die Reise vom Dienstgeber nur die Kosten einer Bahnfahrt in Höhe von € 143,40 ersetzt wurden, während der Bw. aber tatsächlich die 1046 km lange Wegstrecke mit seinem Pkw zurücklegte. Er begehrte daher den Werbungskostenabzug für diese Fahrtkosten auf Basis des amtlichen Kilometergeldes vermindert um den von seinem Dienstgeber erhaltenen Fahrtkostenersatz (Km-Geld € 372,38 – DG-Ersatz € 143,40 = Diff-WK € 228,98). Weiters macht der Bw. Werbungskosten für eine einmalige Familienheimfahrt während seines dienstlichen Aufenthaltes in D. geltend (€ 372,38).

In der Berufungsvorentscheidung vom 11.07.2005 gab das Finanzamt Neunkirchen Wr. Neustadt der Berufung teilweise statt: Die Familienheimfahrten wurden nur in Höhe von € 201,75 berücksichtigt. Das entspricht einem Monatsbetrag des höchst zulässigen Pendlerpauschales gemäß § 16 Abs. 1 Z. 6. lit. c EStG 1988 für das Kalenderjahr 2004 in der Fassung des StReformG 2005, BGBl. 2004/57 (€ 2421,-- :12). Weiters gewährte das Finanzamt lediglich das kleine Pendlerpauschale. Auch hierbei wurde irrtümlich der höhere Wert für das Kalenderjahr 2004 angesetzt (€ 450,--). Der Abzug von Differenzwerbungskosten für die Dienstreise nach Oberammergau wurde zur Gänze versagt.

In der Begründung des Bescheides wird dazu Folgendes erklärt: „Da die Benützung eines Massenverkehrsmittels möglich ist, wurde die kleine Pendlerpauschale angesetzt. Reisekosten für einen Ort können nur für die ersten 5 Tage anerkannt werden. Ihre Reisekostenaufstellung wurde berichtigt. Familienheimfahrten sind der Höhe nach mit dem größten Pendlerpauschale limitiert.“

Mit Schriftsatz vom 19.7.2005 brachte der Bw. fristgerecht einen Vorlageantrag ein und beantragte die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Im Vorlageantrag bringt der Bw. sinngemäß Folgendes vor: „Die Dienstreise habe am 30. März begonnen und am 11. April 2003 geendet. Für die Familienheimfahrten stehe der volle Monatsbetrag des Pendlerpauschales gemäß § 16 Abs. 1 Z. 6. lit. c i.V.m. § 20 Abs. 1 Z. 2. lit. d EStG 1988 auch für angefangene Kalendermonate der auswärtigen Berufstätigkeit zu. Da seine auswärtige Dienstleistung nachweislich im März angefangen und im April geendet habe, stünden ihm Werbungskosten für Familienheimfahrten bis zur Höhe von zwei Monatsbeträgen des Pendlerpauschales zu. Differenzwerbungskosten für Tagesgelder habe er überhaupt nicht geltend gemacht, er ersuche um Berücksichtigung der gesamten beantragten Fahrtkosten von € 372,38.“

Weiters legte der Bw. dem Vorlageantrag eine detaillierte Auflistung, der für die Fahrt zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ihm zur Verfügung stehenden öffentlichen Verkehrsmittel mit den Abfahrts- und Ankunftszeiten und den benötigten Teil- und Gesamtwegzeiten, vor. Daraus ging hervor, dass der Bw. für die Hinfahrt 1 Stunde 40 Minuten und für die Rückfahrt 2 Stunden 45 Minuten benötige. Eine Bestätigung von seiner Dienstbehörde über die Arbeitszeit des Bw. wurde angeschlossen. Sein Dienst dauerte demnach Montag bis Donnerstag von 07.30 bis 15.45 Uhr und Freitag von 07.30 bis 15.30 Uhr, die Möglichkeit von Gleitzeit habe er nicht.

Vom Finanzamt Neunkirchen Wr. Neustadt wurde mit Vorlagebericht vom 28.9.05 die Berufung unter Anschluss des Steueraktes vorgelegt. Eine weitere Auseinandersetzung mit dem Vorbringen des Bw. im Vorlageantrag oder eine ergänzende Ermittlung hierzu, erfolgte nicht.

Im Steuerakt finden sich zwei Fahrplanauskünfte für das Jahr 2005 (Samstag, 11.6. und Donnerstag, 28.7.), die das Finanzamt bei seiner Erstprüfung des Anspruches auf Pendlerpauschale eingeholt hatte. Nach diesen Ermittlungen, könne der Bw. unter Verwendung des Zugs (über Wampersdorf nach Wr. Neustadt) um 18.10 Uhr und unter Verwendung der Regionalbusse 563/562 um 18.00 Uhr wieder bei seiner Wohnung sein.

Aus einer Unterlage der Daten der Bundesbesoldung geht hervor, dass der Bw. für den 12-tägigen Aufenthalt in D. Fahrtkostenersatz von € 143,40, Tagesgeld von € 333,-- und Nächtigungsgeld von € 256,80 erhalten hatte.

Die Wegstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte beträgt rund 35 km, wofür laut Routenmesser (ViaMicheline und Map24) mit dem Pkw eine durchschnittliche Fahrtzeit von 30 bis 40 Minuten benötigt wird.

Über die Berufung wurde erwogen:

Über den dargelegten Sachverhalt besteht kein Streit. Dieser liegt daher der nachstehenden rechtlichen Beurteilung zu Grunde.

1. Pendlerpauschale:

Nach **§ 16 Abs. 1 Z. 6 EStG 1988** in der für das Kalenderjahr 2003 geltenden Fassung, BGBl. 1995/297 sind **Werbungskosten auch Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte**. Im Unterschied zu den betrieblichen Einkünften (§ 2 Abs. 3 Z.1 bis Z.3 EStG) sind die genannten Fahrtkosten im außerbetrieblichen Bereich nicht in tatsächlich nachgewiesener Höhe, sondern nur

pauschaliert als Werbungskosten absetzbar. Nach Abs. 1 Z. 6 lit. a leg.cit. sind diese Kosten bei einer einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis 20 km grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 und § 57 Abs. 3 leg.cit.) in Höhe von 291,-- € abgegolten. Beträgt die genannte einfache Fahrtstrecke, die ein Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt, mehr als 20 km und ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, dann sind nach lit. b der zitierten Bestimmung zusätzlich zum Verkehrsabsetzbetrag folgende Pauschbeträge als Werbungskosten zu berücksichtigen (**kleines Pendlerpauschale**): Bei einer Fahrtstrecke von

20 km bis 40 km	384,-- € jährlich
40 km bis 60 km	768,-- € jährlich
über 60 km	1.152,-- € jährlich

Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest **hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar**, dann sind anstelle der Pauschbeträge nach lit. b folgende Pauschbeträge zu berücksichtigen (**großes Pendlerpauschale**): Bei einer einfachen Fahrtstrecke von

2 km bis 20 km	210,-- € jährlich
20 km bis 40 km	840,-- € jährlich
40 km bis 60 km	1.470,-- € jährlich
über 60 km	2.100,-- € jährlich.

Ob die Benutzung eines öffentlichen Verkehrsmittels zumutbar ist, wird unterschiedlich ausgelegt: Nach den amtlichen Erläuterungen (Regierungsvorlage) richtet sich die Zumutbarkeit nach der unterschiedlichen Fahrtzeit mit dem Massenbeförderungsmittel einerseits und dem PKW andererseits: Unzumutbar ist die Fahrt mit dem Massenverkehrsmittel insbesondere dann, wenn sie mehr als dreimal so lange dauert wie mit dem eigenen Kfz. Im Nahbereich von 25 km ist die Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel allerdings auch dann noch zumutbar, wenn die Gesamtfahrzeit für die einfache Strecke nicht mehr als 90 Minuten beträgt. (vgl. hierzu u.a. Doralt, EStG⁹, § 16 TZ 105 sowie UFS, RV/2256-W/05 vom 5.10.2006; RV/0258-F/07 vom 11.5.2007 und RV/0054-I/04 vom 9.5.2005).

In den Lohnsteuerrichtlinien 2002, die von den Finanzämtern im Interesse einer einheitlichen Abgabenvollziehung angewandt werden sollen, wird hierzu Folgendes ausgeführt: “...

5.4.2 Unzumutbarkeit der Benützung von Massenverkehrsmitteln

5.4.2.1 Unzumutbarkeit wegen tatsächlicher Unmöglichkeit

253

Unzumutbarkeit der Benützung von Massenverkehrsmitteln ist gegeben, wenn zumindest auf dem halben Arbeitsweg ein Massenverkehrsmittel überhaupt nicht oder nicht zur erforderlichen Zeit (Nacharbeit) verkehrt.

5.4.2.3 Unzumutbarkeit wegen langer Anfahrtszeit

255

Die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels gilt als nicht zumutbar, wenn folgende Wegzeiten überschritten werden:

Einfache Wegstrecke	Zumutbare Wegzeit
unter 20 Kilometer	1,5 Stunden
ab 20 Kilometer	2 Stunden
ab 40 Kilometer	2,5 Stunden

256

Ist die Wegzeit bei der Hinfahrt oder Rückfahrt unterschiedlich lang, dann gilt die längere Wegzeit.

257

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 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. Dies gilt auch, wenn dadurch die Fahrtstrecke länger wird. Unter Fahrtstrecke ist bei Benützung eines KFZ jene kürzeste Strecke zu verstehen, die ein Arbeitnehmer für tägliche Fahrten vernünftigerweise wählt, um die auf Grund bestehender Geschwindigkeitsbeschränkungen zeitaufwändige Befahrung von Ortsdurchfahrten (verkehrsberuhigte Zonen) zu vermeiden (VwGH 16.7.1996, 96/14/0002, 96/14/0003). Im Falle des Bestehens einer gleitenden Arbeitszeit berechnet sich die Wegstrecke nach der optimal möglichen Anpassung von Arbeitsbeginn und Arbeitsende an die Ankunfts- bzw. Abfahrtszeit des Verkehrsmittels. Liegen Wohnort und Arbeitsstätte innerhalb eines Verkehrsverbundes (zB "Verkehrsverbund Ostregion"), wird Unzumutbarkeit infolge langer Reisedauer im Allgemeinen nicht gegeben sein. ..."

Der Bw. führt durch detailliertes Parteienvorbringen Beweis, dass er für die Rückfahrt von seiner Arbeitsstätte zur Wohnung 2 Stunden und 45 Minuten benötigt. Das Finanzamt hat in ihrer aktenkundigen Überprüfung der Fahrtzeit (allerdings für das Jahr 2005) ebenfalls festgestellt, dass der Bw. frühestens um 18.00 Uhr unter Verwendung des Regionalbusses

und um 18.10 Uhr, wenn er den Zug nimmt, zu Hause sein könne. Da die Dienstzeit des Bw. immer um 15.45 Uhr und Freitags um 15.30 Uhr endet, steht damit fest, dass Wegzeit für die Rückfahrt von der Arbeitsstätte zur Wohnung die zumutbare Dauer von zwei Stunden eindeutig übersteigt.

Vom Finanzamt Neunkirchen Wr. Neustadt wird somit im gegenständlichen Fall dem Bw., der glaubhaft darlegt, dass er für die Rückkehr von der Arbeitsstätte zur Wohnung im Jahr 2003 zwei Stunden und 45 Minuten benötigt, das große Pendlerpauschale verweigert und dieser Sachverhalt dem UFS zur Entscheidung vorgelegt.

Da eine Fahrtdauer von mehr als 2 Stunden bei einer zurückzulegenden Wegstrecke von 35 km – nach eindeutiger und unstrittiger Rechtslage - nicht zumutbar ist, war der Berufung bezüglich des Pendlerpauschales statzugeben:

Großes Pendlerpauschale im Veranlagungsjahr 2003	840,-- €
Bereits berücksichtigt durch den AG beim Lohnsteuerabzug	70,-- €
Bereits berücksichtigt durch FA in der BVE	380,-- €
Berücksichtigung der Werbungskosten-Differenz durch UFS in der BE	390,-- €

2. Familienheimfahrten

Auch zu diesem Streitpunkt gibt es eine eindeutige und einhellige Regelung in der steuerlichen Standardliteratur sowie in den Lohnsteuerrichtlinien. Die Ausführungen in den Lohnsteuerrichtlinien 2002 lauten beispielsweise wie folgt: "...

5.9.11 Familienheimfahrten

5.9.11.3 Art der Aufwendungen

356

Als Fahrtkosten sind jene Aufwendungen abzusetzen, die durch das tatsächlich benutzte Verkehrsmittel anfallen (Bahnkarte, KFZ-Kosten, Flugkosten). Der Arbeitnehmer ist nicht verhalten, das billigste Verkehrsmittel zu wählen.

Die Höhe der absetzbaren Kosten ist durch § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 mit dem höchsten Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 begrenzt. Dabei ist diese jährliche Höchstgrenze gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 auf Monatsbeträge umzurechnen, wobei **ein voller Monatsbetrag auch für angefangene Kalendermonate der auswärtigen (Berufs-)Tätigkeit zusteht**. Die derart errechnete jährliche Höchstgrenze wird durch Urlaube oder Krankenstände nicht vermindert.

Steuerfreie Ersätze des Arbeitgebers für Tage der Familienheimfahrten (zB Dienstreiseersätze, Durchzahlerregelung) sind von den dem Steuerpflichtigen erwachsenen Aufwendungen für Familienheimfahrten abzuziehen. Erst danach ist in einem zweiten Schritt auf den gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 limitierten Betrag zu kürzen.,

Wie aus dem Steuerakt klar hervorgeht, beantragt der Bw. eine Familienheimfahrt mit seinem PKW von D. /BRD nach A.. während seiner zwölfägigen Dienstreise vom 30. März bis 11. April 2003. Das Finanzamt verkennt den zu beurteilenden Sachverhalt, wenn es im Vorlagebericht vom 28.9.2005 an den UFS erklärt, Streitpunkt sei, dass der Bw. zwei Familienheimfahrten während der Dienstreise begehre.

Die Falllösung liegt auf der Hand und entspricht dem Verlangen des Bw. Für jedes angefangene Monat der Dienstreise steht ein voller Monatsbetrag des höchstzulässigen Pendlerpauschales zu. Dabei ist nicht maßgebend, ob in jedem vollen oder angefangenen Monat der Dienstreise tatsächlich eine Familienheimfahrt erfolgt ist. Also auch für jene angefangene Monate der Dienstzuteilung, in denen der Steuerpflichtige keine Familienheimfahrt vorgenommen hat, ist der volle Monatsbetrag zur Ermittlung der maximal zulässigen Werbungskosten wegen Familienheimfahrten (§ 20 Abs. 1 Z. 2. lit. e EStG) heranzuziehen.

Nachdem die Dienstreise im März begonnen und im April geendet hat, können Kosten für Familienheimfahrten bis zur Höhe von zwei vollen Monatsbeträgen des höchst zulässigen Pendlerpauschales geltend gemacht werden; also bis zu € 350,-- (2100 : 12 x 2).

Der Berufung war insoweit teilweise statzugeben. Dem Finanzamt Neunkirchen Wr. Neustadt ist allerdings bei den Werbungskosten wegen Familienheimfahrt noch ein dritter Vollzugsfehler – in diesem Fall wieder zu Gunsten des Bw. – unterlaufen. Die Kosten der Familienheimfahrt sind um die steuerfreien Ersätze des Arbeitgebers während der Tage der Familienheimfahrt zu vermindern. Gemäß § 20 Abs. 2 EStG dürfen Aufwendungen, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen in unmittelbaren wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, nicht abgezogen werden. Dieses Abzugsverbot gilt jedenfalls für die so genannte Haushaltsersparnis, die im steuerfreien Tagesgeld und Nächtigungsgeld für zwei Tage besteht. Die abzugsfähigen Werbungskosten für Familienheimfahrten sind daher um die Haushaltsersparnis in Höhe von € 98,30 (Tagesgeld € 27,75 und Nächtigungsgeld € 21,40) zu vermindern.

1 Familienheimfahrt, 1046 km x 0,356 km-Geld	€ 372,38
- Haushaltsersparnis	€ 98,30
Werbungskosten für Familienheimfahrt	€ 274,08
Höchstbetrag, 2 Monatsbeträge (§§ 20 i.V.m. 16 EStG; PP 2100 : 12 x 2)	€ 350,00
Vom FA in der BVE berücksichtigt (PP 2.421 : 12 x 1)	€ 201,75
Berücksichtigung der Werbungskosten-Differenz durch UFS in der BE	€ 72,33

3. Differenzwerbungskosten

Der Bw. hat für die Dienstreise nach D. seinen privaten Pkw verwendet. Vom Dienstgeber wurden ihm allerdings nur die niedrigeren Fahrtkosten für die Bahnfahrt auf Grundlage der für Bundesbedienstete geltenden Reisegebührenvorschrift im Rahmen des § 26 Z 4 EStG vergütet. Die Fahrtkosten für diese 1046 km lange berufliche Fahrt (hin und zurück) betragen auf Basis des amtlichen Kilometergeldes € 372,38. Der Bw. begeht die Fahrtkosten vermindert um den steuerfreien Fahrtkostenersatz des Dienstgebers (€ 143,40) abzusetzen; die geltend gemachten Differenzwerbungskosten betragen somit € 228,98 (Beilage zur Berufung des Bw, S. 11 des Lst-Aktes).

Auch zu diesem lohnsteuerlichen Standardsachverhalt finden sich in der Judikatur, Literatur sowie den für das Finanzamt relevanten Lohnsteuerrichtlinien übereinstimmende Aussagen. Aus diesem Grunde werden die maßgeblichen Ausführungen der Lohnsteuerrichtlinien hier zitiert:

“... 5.9.18.3 Kilometergelder

371

Kraftfahrzeugkosten können nur in der tatsächlich angefallenen Höhe als Werbungskosten berücksichtigt werden (VwGH 8.10.1998, 97/15/0073). Benutzt der Arbeitnehmer sein eigenes Fahrzeug, sind aber bei beruflichen Fahrten von nicht mehr als 30.000 Kilometer im Kalenderjahr die amtlichen Kilometergelder im Schätzungswege als tatsächliche Kosten anzusetzen.

Hinsichtlich der Höhe der Kilometergelder siehe Rz 1404. Es bestehen keine Bedenken, wenn die Beträge gemäß § 10 Abs. 3 und 4 der Reisegebührenvorschrift 1955 für Werbungskosten auf volle Cent aufgerundet werden. Zum Beispiel kann daher für Fahrten mit dem eigenen KFZ das Kilometergeld in Höhe von 0,38 Euro (bis 27. Oktober 2005 0,36 Euro) pro Kilometer berücksichtigt werden. Die Berechnung der Werbungskosten kann daher wie im nachstehenden Beispiel erfolgen:

Beispiel:

Der Arbeitgeber bezahlt seinem Arbeitnehmer im Kalenderjahr an Hand eines ordnungsgemäß geführten Fahrtenbuches für 35.000 Kilometer ein Kilometergeld von 0,22 Euro je Kilometer. Der Arbeitnehmer beantragt Differenzwerbungskosten von 0,14 Euro für bis 27. Oktober 2005 gefahrene Kilometer (25.000 km) sowie von 0,16 Euro für die nach diesem Zeitpunkt gefahrene Kilometer.

Bei Ermittlung der Werbungskosten sind die gesamten steuerfrei belassenen Kostenersätze des Arbeitgebers zu berücksichtigen. Vom Arbeitgeber wurden im gegenständlichen Beispiel Kostenersätze in Höhe von insgesamt 7.700 Euro geleistet, die bei Ermittlung der Werbungskosten gegenzurechnen sind, und zwar unabhängig davon, ob vom Abgabepflichtigen Aufwendungen in Höhe der tatsächlichen Kosten oder in Höhe des amtlichen Kilometergeldes geltend gemacht werden.

<i>maximales amtliches Kilometergeld</i>	<i>25.000 Kilometer x</i>	<i>0,36 Euro</i>	<i>9.000 Euro</i>
--	---------------------------	------------------	-------------------

	5.000 Kilometer x	0,38 Euro	1.900 Euro
10.900 Euro			
abzüglich steuerfreie Ersätze des Arbeitgebers	35.000 Kilometer x	0,22 Euro	- 7.700 Euro
Differenzwerbungskosten			3.200 Euro

Unabhängig davon können die anteiligen tatsächlichen Kosten nachgewiesen und um die gesamten Ersätze des Arbeitgebers gekürzt werden.

372

Die Kilometergelder für maximal 30.000 km (siehe Rz 371) sind bei Verwendung eines privaten (nicht zu einem Betriebsvermögen gehörenden) KFZ oder eines Leasingfahrzeuges heranzuziehen (siehe Rz 289). Es ist nicht erforderlich, dass es sich um ein eigenes KFZ handelt, da davon auszugehen ist, dass eine entsprechende Kostentragung durch den Steuerpflichtigen zu erfolgen hat.

5.6.6.1 Berücksichtigung der Fahrtkosten

287

Fahrtkosten stellen keine spezifischen Reisekosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 dar, sondern sind als Werbungskosten allgemeiner Art gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 zu berücksichtigen (VwGH 8.10.1998, 97/15/0073).

288

Fahrtkosten stellen unabhängig davon, ob das genannte Erfordernis einer Reise (siehe Rz 278) erfüllt ist, im tatsächlichen Ausmaß Werbungskosten dar. Für die Berücksichtigung von Fahrtkosten als Werbungskosten ist daher weder die Zurücklegung größerer Entfernungen noch das Überschreiten einer bestimmten Dauer erforderlich. Der Anspruch auf Fahrtkosten besteht grundsätzlich unabhängig vom Anspruch auf Tagesgelder. Daher stehen Fahrtkosten auch bei Begründung eines weiteren Mittelpunktes der Tätigkeit zu, es sei denn, es liegen Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte vor (siehe Rz 291 ff).

289

Als Werbungskosten sind Fahrtkosten grundsätzlich - also auch bei Verwendung eines eigenen KFZ - in Höhe der tatsächlichen Aufwendungen zu berücksichtigen (vgl. VwGH 8.10.1998, 97/15/0073). Benutzt der Arbeitnehmer ein privates KFZ, steht ihm hierfür bei beruflichen Fahrten von nicht mehr als 30.000 Kilometer im Kalenderjahr das amtliche Kilometergeld zu.

290

Die Benutzung eines KFZ muss nicht unvermeidbar sein. Es steht dem Arbeitnehmer die Verwendung des KFZ auch dann frei, wenn die Wegstrecke auch mit einem öffentlichen Verkehrsmittel oder zu Fuß zurückgelegt werden könnte (VwGH 22.12.1980, 2001/79).

Die vom Abgabepflichtigen geführten Nachweise müssen die Kontrolle sowohl des beruflichen Zwecks als auch der tatsächlich zurückgelegten Fahrtstrecke erlauben. Dies erfordert, dass in den entsprechenden Aufzeichnungen zumindest das Datum, die Dauer, der Beginn und das Ende, das Ziel und der Zweck jeder einzelnen Fahrt festzuhalten sind

(siehe VwGH 21.10.1993, 92/15/0001). Neben einem Fahrtenbuch können auch Belege und Unterlagen, die diese Merkmale enthalten, zur Nachweisführung geeignet sein (zB tReisekostenabrechnungen für den Arbeitgeber, Kursprogramm mit Kursbesuchsbestätigung bei Aus- und Fortbildungsveranstaltungen). Die Anforderungen an die Qualität der Aufzeichnungen steigen mit der Anzahl der dienstlich zurückgelegten Kilometer. ...“

Nach der herrschenden Rechtsauffassung besteht somit kein Zweifel, dass der Anspruch des Bw. auf den Abzug der vollen Fahrtkostendifferenz von € 228,98 gegeben ist.

Da vom Finanzamt eine weitere, nachprüfende Berechnung des Anspruches auf die Differenzfahrtkosten erfolgte (Seite 18 des Lohnsteueraktes), bei der diese um steuerfreie Tagesgelder auf € 150,78 zu vermindern seien, wird auch auf diese Berechnungsmethode kurz eingegangen.

Während in den Punkten 1 bis 3 des angefochtenen Bescheides die Rechtsanwendung des Finanzamtes die herrschende Rechtsmeinung völlig außer Acht gelassen hat, kann diese Berechnungsmethode auf eine zwar nicht herrschende, aber zumindest vertretbare Rechtsmeinung gestützt werden. Es könnte auf Grundlage des § 20 Abs. 2 EStG argumentiert werden, dass die Fahrtkosten, um die gemäß § 26 Z. 4 EStG geleisteten steuerfreien Tagesgelder, soweit sie keinen Verpflegungsmehraufwand im Sinne des § 16 Abs. 1 EStG abdecken (z.B. bei einer Aufenthaltsdauer von länger als fünf Tagen), auf Grund des unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhangs der Reisekosten, zu vermindern sind.

Vom Finanzamt war diese Rechtsauffassung einer weiten Interpretation des „unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhangs im § 20 Abs. 2 EStG“ offensichtlich nicht gewollt und nicht bewusst vertreten, weil sich im Vorlagebericht kein Hinweis dazu findet und in der Berechnungsunterlage lediglich vermerkt wurde: „Bei der Berechnung der abzugsfähigen Reisekosten dürfte ein Fehler unterlaufen sein.“ Schon aus diesem Grunde erscheint eine eingehende Auseinandersetzung mit dieser bislang kaum vertretenen Auslegungsmöglichkeit hier entbehrlich. Im Interesse der Einheitlichkeit der Rechtsprechung und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung wird der herrschenden Rechtsmeinung gefolgt, die grundsätzlich einen unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang der Fahrtkosten mit dem Tagesgeld verneint (vgl. LStR 2002, RZ 288). Enger wird von der herrschenden Meinung der wirtschaftliche Zusammenhang bei der Haushaltsersparnis (Tagesgeld und Nächtigungsgeld) gesehen, um die deshalb die abzugsfähigen Fahrtkosten der Familienheimfahrt zu vermindern sind.

Der Berufung war in diesem Punkt somit in vollem Umfang statzugeben.

Fahrtkosten (1046 km x 0,356 km-Geld)	€ 372,38
- Fahrtkostenersatz des Dienstgebers	€ 143,40

Differenzwerbungskosten	€ 228,98
Vom FA in der BVE berücksichtigt	€ 0,00
Berücksichtigung der Werbungskosten-Differenz durch UFS in der BE	€ 228,98

Die in der Berufung erhobenen Ansprüche waren somit begründet und die Werbungskosten des Bw. im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2003 auf insgesamt € 1.370,26 zu erhöhen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 7. Februar 2008