

GZ. RV/0072-I/03

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerber gegen den Bescheid des Finanzamtes Schwaz vom 20. Dezember 2002 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2001 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Auf Grund eines Einkommens von € 37.735,81 (S 519.256,00) ergibt sich unter Berücksichtigung der für die sonstigen Bezüge nach § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 anfallenden Steuer eine Einkommensteuer in Höhe von € 11.467,41 (S 157.794,98).

Nach Gegenrechnung mit der einbehaltenden Lohnsteuer ergibt sich eine Abgabengutschrift in Höhe von € 483,42 (S 6.651,82).

Das Mehrbegehrten wird als unbegründet abgewiesen.

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### **Entscheidungsgründe**

Mit Eingabe vom 8. November 2002 kam der Steuerpflichtige seiner Verpflichtung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Kalenderjahr 2001 nach. Dabei begehrte er die Zuerkennung des Alleinerzieherabsetzbetrages und die Berücksichtigung von diversen Aufwendungen als Sonderausgaben, welche in der Folge unbestritten blieben. Weiters wurden nachstehende Beträge als Werbungskosten bezeichnet:

Fahrtaufwendungen: 17.913 km à S 4,90 abzügl. Arbeitgeberersätze	S 42.296,80
Diäten: lt. Stundenberechnung abzügl. Arbeitgeberersätze	S 6.420,00
Telefon-(Handy-)kosten	S 6.870,15
AfA für einen Computer	S 3.324,00

Als außergewöhnliche Belastung machte er Krankheitskosten in Höhe von S 65.010,00 abzüglich der Ersätze durch die Krankenkasse in Höhe von S 7.932,80 und Kostenbeiträge an eine private Maturaschule, welche von der Tochter besucht wurde, in Höhe von S 56.949,00 geltend.

Mit Bescheid vom 20. Dezember 2002 führte das Finanzamt die Arbeitnehmerveranlagung durch und berücksichtigte lediglich einen Betrag von S 8.820,00 als Werbungskosten und S 57.077,- als außergewöhnliche Belastung, welche jedoch den Selbstbehalt von S 62.332,00 nicht überstieg, weshalb es zu keiner steuerlichen Auswirkung kam. Begründet wurden die Abweichungen von der Erklärung einerseits mit einem Verweis auf eine Besprechung am 13. Dezember 2002 und andererseits damit, dass Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes dann nicht als außergewöhnliche Belastung gelten würden, wenn auch im Einzugsgebiet des Wohnortes eine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit bestehe.

In der rechtzeitig eingebrachten Berufung rügte der Steuerpflichtige die Nichtberücksichtigung der Kilometergeld- und Tagesgelddifferenzen und ersuchte um neuerliche Überprüfung des

nicht anerkannten Schulgeldes. Weiters sei der "allgemeine Steuerabsetzbetrag" nicht berücksichtigt worden. Hinsichtlich der Kilometergelder verwies er auf einen Erlass der Finanzlandesdirektion für Tirol aus dem Jahr 1987 und eine Berufungsentscheidung der gleichen Behörde aus dem Jahr 1989 betreffend das Jahr 1987 und die dortigen Ausführungen.

Die Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

**1) Werbungskosten:**

Nach § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen Werbungskosten.

Weiters bestimmt § 16 Abs. 1 Z 6 iVm § 124b Z 52 EStG 1988 für das Streitjahr 2001, dass auch Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte Werbungskosten sind. Für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen gilt:

- a) diese Ausgaben sind bei einer einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis 20 km grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag abgegolten.
- b) Beträgt die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt, mehr als 20 km und ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, dann werden zusätzlich als Pauschbeträge berücksichtigt:

Bei einer Fahrtstrecke von

20 km bis 40 km	5.280 S jährlich
40 km bis 60 km	10.560 S jährlich
über 60 km	15.840 S jährlich.

- c) Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich

der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar, dann werden anstelle der Pauschbeträge nach lit. b folgende Pauschbeträge berücksichtigt:

Bei einer einfachen Fahrtstrecke von

2 km bis 20 km	3.600 S jährlich
20 km bis 40 km	14.400 S jährlich
40 km bis 60 km	24.480 S jährlich
über 60 km	34.560 S jährlich.

Mit dem Verkehrsabsetzbetrag und den Pauschbeträgen nach lit. b und c sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten.

Letztlich bestimmt § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988, dass Reisekosten bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen Werbungskosten sind. Diese Aufwendungen sind ohne Nachweis ihrer Höhe als Werbungskosten anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 EStG 1988 ergebenden Beträge nicht übersteigen. Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen.

Demgegenüber normiert § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 die Nichtabzugsfähigkeit von Beträgen, die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendet werden.

An Sachverhalt steht im vorliegenden Fall auf Grund der Aktenlage und der unwidersprochen gebliebenen Ausführungen des Berufungswerbers fest, dass

- dieser sich im Rahmen seiner beruflichen Tätigkeit vorwiegend im Außendienst befindet und nur an Montagen seine Arbeitsstätte am Sitz des Arbeitgebers zu regelmäßigen Dienstbesprechungen aufsucht,
- die Dienstreiseersätze an jedem Arbeitstag von der Arbeitsstätte am Sitz des Arbeitgebers aus berechnet werden,
- der Berufungswerber regelmäßig an Montagen von seinem Wohnort zum Sitz des Arbeitgebers fährt, dort an den Dienstbesprechungen teilnimmt und nach deren Ende in den Außendienst fährt,

- an Tagen ohne Dienstbesprechung der Berufungswerber von seinem Wohnort aus direkt in den Außendienst fährt, wobei dabei der Ort des Sitzes des Arbeitgebers passiert wird, ohne jedoch die Arbeitsstätte selbst aufzusuchen
- er die Außendiensttätigkeit - nach eigenen Angaben anlässlich einer Besprechung beim Finanzamt am 4. Feber 2003 - seit längerer Zeit ausschließlich in einer Gemeinde durchführt,
- der Arbeitgeber Tagesdiäten und Fahrtkostenersätze in Höhe des amtlichen Kilometergeldes für die Strecke Arbeitsstätte – Tätigkeitsort und zurück nach § 26 Z 4 EStG 1988 ausbezahlt und
- bei der laufenden Lohnverrechnung für die Strecke Wohnort – Arbeitsstätte das Pendlerpauschale für eine Fahrtstrecke von 20 bis 40 Kilometer unter Zugrundelegung der Zumutbarkeit der Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels berücksichtigte.

An Werbungskosten beantragte der Berufungswerber die Anerkennung von Tagesdiäten in Höhe der Differenz zwischen den vom Arbeitgeber nicht steuerbar ausbezahlten Tagesgeldern und den sich aus § 26 Z 4 lit. b EStG 1988 ergebenden Beträgen und von Kilometergeldern für die Fahrtstrecke Wohnort – Tätigkeitsort und retour an sämtlichen Tagen mit Ausnahme des Montages. Für Fahrten an Montagen begehrte er die Anerkennung von Kilometergeldern für die Fahrtstrecke Arbeitsstätte – Tätigkeitsort – Wohnort. Diese jeweils abzüglich der vom Arbeitgeber nicht steuerbar ausbezahlten Fahrtkostenersätze.

a) Tagesdiäten:

Nach den Bestimmungen des oben zitierten § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 im Zusammenhalt mit der dazu ergangenen Rechtsprechung (vgl. bspw. VwGH 26.6.2002, 99/13/0001, VwGH 22.3.2000, 95/13/0167, VwGH 28.5.1997, 96/13/0132, und viele mehr) sind Mehraufwendungen für Verpflegung anlässlich der Durchführung einer beruflich veranlassten Reise als Werbungskosten abzugsfähig. Ein derartiger Mehraufwand entsteht einem Steuerpflichtigen jedoch nur so lange, als er nicht über ausreichende Ortskenntnisse verfügt, welche es ihm ermöglichen, die entsprechend "günstigen" Verpflegungsmöglichkeiten in einer Einsatzgemeinde oder einem Einsatzgebiet in Anspruch zu nehmen.

Der Berufungswerber war bereits im Kalenderjahr 2000 – nach seinen eigenen Ausführungen anlässlich einer Besprechung mit einem Bediensteten des Wohnsitzfinanzamtes am 4. Februar 2003 begann seine berufliche Tätigkeit in dieser Einsatzgemeinde vor ca. 2,5 Jahren – über einen längeren Zeitraum in der gleichen Einsatzgemeinde tätig, wie im Kalenderjahr 2001, in dem er ausschließlich in dieser Einsatzgemeinde seinen beruflichen Verpflichtungen nachging. Es ist somit in der gebotenen typisierenden Betrachtungsweise zweifelsfrei davon auszugehen, dass der Berufungswerber im Jahr 2001 über entsprechende Ortskenntnisse verfügte und es ihm daher möglich war, die üblichen (günstigen) Verpflegungsmöglichkeiten in Anspruch zu nehmen und ihm damit kein über die Kosten der Lebensführung hinausgehender und damit abzugsfähiger Mehraufwand entstanden ist. Die Notwendigkeit die Verköstigung (zumindest teilweise) in Gasthäusern einzunehmen, führt für sich allein nämlich nicht zu berücksichtigbaren Mehraufwendungen (vgl. VwGH 16.3.1988, 85/13/0154), weil vielfach auch nicht im Außendienst tätige Arbeitnehmer gehalten sind ihre Mahlzeiten in Gastronomiebetrieben zu sich zu nehmen, da ihnen ein Aufsuchen der Wohnung in der Mittagspause, zB wegen zu großer Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsort, nicht möglich ist. Als Vergleichsmaßstab ist auch nicht heranzuziehen, dass es in anderen (größeren) Ballungszentren möglich wäre, etwa Kantinen oder Schnellrestaurants mit speziellen (billigen) Angeboten zu besuchen. Vielmehr ist letztlich ausschließlich entscheidend, dass ein Steuerpflichtiger ausreichend Gelegenheit hatte, sich über die jeweils an seinem Einsatzort bestehenden Verpflegungsmöglichkeiten zu informieren. Ist dies – wie im vorliegenden Fall – möglich gewesen, sind die Aufwendungen für die auswärtige Einnahme der Mahlzeiten nach § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 nicht abzugsfähig.

Der Verwaltungsgerichtshof hat u.a. bereits mit Erkenntnis vom 14.6.1988, 87/14/0109, erkannt, dass in Fällen, in welchen sich die Tätigkeit eines Steuerpflichtigen auf mehrere Orte in einer Weise erstreckt, dass jeder dieser Orte – für sich betrachtet – ein Mittelpunkt der Tätigkeit sein könnte, der Aufenthalt an jedem dieser Orte keine Reise darstellt. Auch der Umstand, dass ein Steuerpflichtiger in einem Ort weder in einer Dienststelle noch in einer festen Betriebsstätte beschäftigt ist, ändert nichts an der obigen Aussage. Wenn der Berufungswerber somit im Berufungsjahr durchgehend in der selben Gemeinde und damit an einem Mittelpunkt der Tätigkeit aufgehalten hat, besteht nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshof kein Anspruch auf steuerliche Berücksichtigung von Tagesgeldern als Werbungskosten.

Für den gegenständlichen Fall ist zudem anzumerken, dass dem Berufungswerber seitens des Arbeitgebers nach den Regelungen der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Reisekostenvergütungen gemäß § 26 Z 4 EStG 1988, BGBI. II 1997/306, Tagesgelder auf Grund einer lohngestaltenden Vorschrift nicht steuerbar für seine auswärtige Tätigkeit bezahlt wurden. Die nunmehr beantragten zusätzlichen Beträge ergeben sich daher nahezu ausschließlich aus der vom Berufungswerber vorgenommenen Einbeziehung der Fahrtzeiten vom Wohnort aus zur Arbeitsstätte am Sitz des Dienstgebers bzw. an dieser vorbei und von dieser retour zum Wohnort. Für diese Fahrtstrecken wurden vom Arbeitgeber keine Tagesgelder bezahlt, da die Berechnung der Reisekostenersätze von der Arbeitsstätte am Sitz des Arbeitgebers aus erfolgt, weil an diesem Ort die Dienstreise erst beginnt. Für Fahrten zu einem (einigen oder weiteren) Mittelpunkt der Tätigkeit stehen – wie oben ausgeführt - Tagesgelder aber grundsätzlich nicht zu.

**b) Fahrtkosten:**

Wie bereits eingangs ausgeführt, führte der Berufungswerber im Berufungsjahr an Arbeitstagen folgende Fahrtbewegungen durch:

Er begann seine **Fahrt** an seinem Wohnort, diese führte ihn

- an jedem Montag zum **Sitz seines Arbeitgebers** und nach Beendigung seiner Innendiensttätigkeit an den **Einsatzort**,
- an den restlichen Arbeitstagen am Sitz des Arbeitgebers auf der Autobahn vorbei zum **Einsatzort**.

Die **Rückfahrt** erfolgte regelmäßig vom **Einsatzort** direkt zum **Wohnort**, wobei der Ort, an dem sich der Sitz des Arbeitgebers befand, wiederum (auf der Autobahn) passiert wurde, ohne jedoch den Sitz des Arbeitgebers direkt aufzusuchen.

An Werbungskosten beantragte der Berufungswerber die Differenz zwischen den vom Arbeitgeber nach § 26 Z 4 EStG 1988 ausbezahlten Reisekostenersätzen (diese wurden an jedem Arbeitstag vom Sitz des Arbeitgebers zum Einsatzort und retour berechnet) und den tatsächlich gefahrenen Kilometern vom Wohnort aus (an Montagen, an welchen Innendienst versehen wurde, schied der Berufungswerber die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnort und Arbeitsstätte am Sitz des Arbeitgebers bei der Gesamtanzahl der gefahrenen Kilometer aus).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind Fahrtkosten keine spezifischen Reisekosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988. Derartige Aufwendungen sind als Werbungskosten allgemeiner Art gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 zu berücksichtigen (VwGH 8.10.1998, 97/15/0073). Es kann daher dahingestellt bleiben, ob der Berufungswerber sich bei seinen Fahrten auf einer "Reise" im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 befunden hat, was jedoch auf Grund der bereits im Jahr 2000 begonnenen und sodann durchgehend ausschließlich in einer Gemeinde durchgeführten beruflichen Außendienstmöglichkeit wohl jedenfalls zu verneinen wäre. Vielmehr ist ausschließlich zu prüfen, welche Aufwendungen dem Berufungswerber bei seinen Fahrten entstanden sind und wie diese steuerlich berücksichtigt werden können. Dabei ist von entscheidender Bedeutung, dass das Einkommensteuergesetz für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte eine pauschalierte Form der Berücksichtigung von Aufwendungen (Verkehrsabsetzbetrag und allenfalls Pendlerpauschale) in Form der Spezialbestimmung des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 vorsieht und diese somit nicht in tatsächlicher Höhe steuerlich anerkannt werden können.

Im vorliegenden Fall steht fest, dass der Berufungswerber im Jahr 2001 regelmäßig jeden Montag (mit Ausnahme von arbeitsfreien Tagen) am Sitz des Arbeitgebers an Dienstbesprechungen teilnahm und somit Innendienst versehen hat. Als Innendienst gilt nämlich jedes Tätigwerden im Rahmen der unmittelbaren beruflichen Obliegenheiten. Eine bestimmte Mindestdauer ist dafür nicht Voraussetzung und somit ist auch ein kurzfristiges Tätigwerden als "Innendienst" anzusehen. 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). Für den Berufungswerber bedeutet dies, dass der Sitz des Arbeitgebers jedenfalls als Mittelpunkt der Tätigkeit und auch Arbeitsstätte im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 anzusehen ist. Es stellt sich nunmehr die weitere Frage, ob der Berufungswerber einen weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit durch seine Außendiensttätigkeit – hinsichtlich der Tagesgelder steht dies auf Grund der obigen Ausführungen fest – auch in Bezug auf die Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 in der Einsatzgemeinde begründet hat. Dies könnte der Fall sein, da er bereits seit dem Jahr 2000 ständig lediglich in einer Gemeinde, welche nicht identisch ist mit der Gemeinde, in der sich der Sitz des Arbeitgebers befindet, seinen beruflichen Verpflichtungen im Außendienst nachgegangen ist. Würde die Einsatzgemeinde einen weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit auch in Bezug auf die Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 darstellen, wären die Aufwendungen für Fahrten vom Wohnort zur Einsatzgemeinde, wenn diese direkt ausgeführt werden, auf Grund der von Vornherein

---

feststehenden langen Dauer des Einsatzes mit dem Verkehrsabsetzbetrag und dem entsprechenden Pendlerpauschale abgegolten und könnten tatsächliche Fahrtaufwendungen überhaupt nicht anerkannt werden, da diese zur Gänze mit dem Pendlerpauschale und dem Verkehrsabsetzbetrag abgegolten wären.

Im gegenständlichen Fall sind aber nicht die Aufwendungen für Fahrten zwischen dem Sitz des Arbeitgebers des Berufungswerbers und dem Einsatzort Gegenstand der Betrachtung, da diese in Höhe des amtlichen Kilometergeldes vom Arbeitgeber vollständig abgegolten wurden und diese Arbeitgeberersätze nach § 2 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Reisekostenvergütungen gemäß § 26 Z 4 EStG 1988, BGBI. II 1997/306, steuerfrei zu bleiben haben, sodass eine Einbeziehung dieser Arbeitgeberersätze in die nunmehrigen Überlegungen ausgeschlossen ist.

Einer steuerlichen Würdigung zu unterziehen sind im vorliegenden Fall lediglich jene Fahrtstrecken, die den Berufungswerber von seinem Wohnort (jeweils am Montag) an den Sitz des Arbeitgebers zur Teilnahme an den Dienstbesprechungen bzw. an den anderen Arbeitstagen von seinem Wohnort zu jenem Ort führten, von welchem aus die zusätzlich anfallenden Fahrtstrecken vom Arbeitgeber durch nicht steuerbare Vergütungen abgegolten wurden. Dabei handelt es sich aber wiederum um den Sitz des Arbeitgebers, da die Dienstreiseersätze eben von diesem Ort aus berechnet wurden. Daraus ist zweifelsfrei abzuleiten, dass der Berufungswerber seine Dienstreisen nach den Weisungen des Arbeitgebers jeweils an seinem Dienstort am Sitz des Arbeitgebers zu beginnen hatte und diese auch dort endeten, da die Arbeitgeberersätze auch für die Rückfahrt nur bis zur Rückkehr zum Sitz des Arbeitgebers berechnet wurden (vgl. dazu wiederum VwGH 28.10.1997, 93/14/0076, 0077).

Wie bereits oben erwähnt, sind die Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte durch den Verkehrsabsetzbetrag und ein gegebenenfalls zustehendes Pendlerpauschale abgegolten und ist dadurch die steuerliche Berücksichtigung von Aufwendungen in tatsächlicher Höhe ausgeschlossen. Obwohl diese Regelung anfänglich im Schrifttum vehement kritisiert wurde (vgl. Beiser in ÖStZ 10/1990, 110 ff.) haben die Höchstgerichte die unterschiedliche Behandlung von Selbständigen und Unselbständigen als zulässig erachtet und die Pauschalierungen als verfassungsrechtlich unbedenklich angesehen (VfGH 28.11.1995, B 21/95, VfGH 18.6.2001, B 1437/00, VwGH 16.7.1996, 96/14/0002).

Für die im vorliegenden Fall nicht bereits durch nicht steuerbare Arbeitgeberersätze vollständig abgegoltenen Fahrtstrecken zwischen der Wohnung des Berufungswerbers und der Arbeitsstätte am Sitz des Arbeitgebers ergeben sich damit folgende Überlegungen:

*ba) Fahrt am Montag:*

Die Arbeitsstätte eines Steuerpflichtigen liegt an jenem Ort, an welchem er regelmäßig für seinen Arbeitgeber dienstlich tätig wird. Dies ist ua. jener Ort, an dem ein Arbeitnehmer Innendienst verrichtet. Im Falle des Berufungswerbers ist als Arbeitsstätte jedenfalls der Sitz des Arbeitgebers anzusehen. Fährt der Berufungswerber somit von seinem Wohnort zum Sitz des Arbeitgebers, liegt unbestreitbar eine Fahrt zwischen Wohnung und Arbeitsstätte vor. Die dadurch entstehenden Aufwendungen sind mit dem Verkehrsabsetzbetrag und einem allenfalls zustehenden Pendlerpauschale abgegolten. Da der Verkehrsabsetzbetrag und das Pendlerpauschale aber nicht nur die Aufwendungen für die Fahrt von der Wohnung zur Arbeitsstätte, sondern auch die Aufwendungen für die (Retour-)Fahrt von der Arbeitsstätte zur Wohnung abgilt, 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 (siehe dazu die Ausführungen zu Kundenbesuchen auf der Strecke Wohnung – Arbeitsstätte in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar Band III B, § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988, Tz 1). Somit steht aber für den gegenständlichen Fall fest, dass für die jeweils am Montag vom Berufungswerber durchgeführten Fahrten keinerlei zusätzliche Werbungskosten zustehen, da der Arbeitgeber die Aufwendungen für die Fahrten Arbeitsstätte am Sitz des Arbeitgebers zum Einsatzort und retour nach § 26 Z 4 EStG 1988 in Höhe des amtlichen Kilometergeldes vollständig ersetzt hat und die Aufwendungen für die Fahrten vom Wohnort zum Sitz des Arbeitgebers und retour mit dem Verkehrsabsetzbetrag und dem Pendlerpauschale abgegolten sind.

*bb) Fahrten an den restlichen Arbeitstagen:*

Für die restlichen Arbeitstage legt der Berufungswerber – seitens des Finanzamtes unwidersprochen – dar, dass er den Einsatzort ohne Aufsuchung der Arbeitsstätte am Sitz des

Arbeitgebers angefahren sei und ihn diese somit lediglich am Sitzes des Arbeitgebers vorbeiführte. Tatsache ist weiters, dass der Arbeitgeber die an den Berufungswerber ausbezahlten Reisekostenersätze von diesem Sitz aus berechnet hat. Bei einer derartigen Konstellation des Sachverhaltes ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates in Anlehnung an die vorzitierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zweifelsfrei davon auszugehen, dass die Dienstreise des Berufungswerbers erst am Sitz des Arbeitgebers begonnen hat. Werden Reisekostenersätze von der Arbeitsstätte aus bzw. zur Arbeitsstätte zurück berechnet und beginnt und endet die Dienstreise somit an der Arbeitsstätte, steht für die Strecke Wohnung – Arbeitsstätte und zurück der Verkehrsabsetzbetrag und bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen das entsprechende Pendlerpauschale zu, andere Werbungskosten (Kilometergelder) können für diese Fahrten nicht geltend gemacht werden (vgl. dazu Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer – Handbuch EStG 1988, § 16 Tz 56.4 Variante 3). Dies unabhängig davon, ob an diesen Tagen die Arbeitsstätte tatsächlich aufgesucht oder – wie im gegenständlichen Fall – diese nur (auf der Autobahn) passiert wird. Eine derartige Betrachtungsweise ist insbesonders auch im Sinne der Gleichmäßigkeit der Besteuerung geboten, nach der gleiche Sachverhalte zu gleichen steuerlichen Ergebnissen zu führen haben. Wie nämlich bereits oben ausgeführt bestimmt sich der Mittelpunkt der Tätigkeit eines Arbeitnehmers, der neben seiner Tätigkeit im Innendienst auch Außendienst versieht danach, wo er für den Fall, dass kein Außendienst versehen wird, regelmäßig tätig wird (VwGH 28.10.1997, 93/14/0076,0077). Wenn nunmehr der Arbeitgeber gestattet, duldet oder toleriert, dass an Tagen mit Außendiensttätigkeiten, welche grundsätzlich von der Arbeitsstätte aus in Angriff zu nehmen sind und bei denen die diesbezüglichen Reisekostenersätze auch von der Arbeitsstätte aus berechnet werden, die Arbeitsstätte nicht aufgesucht wird, kann dies nicht dazu führen, dass eine Fahrt ihren Charakter als Fahrt zwischen Wohnung und Arbeitsstätte verliert und ein Arbeitnehmer dafür tatsächliche Kosten geltend machen kann, während bei einem Arbeitnehmer, der ausschließlich Innendienst versieht, die Aufwendungen für die gleiche Fahrtstrecke mit dem Verkehrsabsetzbetrag und einem gegebenenfalls zustehenden Pendlerpauschale abgegolten wären. Auch würde es zu unvertretbaren Ergebnissen führen, wenn bei absolut identischen Sachverhalten (direkte Fahrt zu einem Einsatzort, Berechnung der Arbeitgeberersätze von der Arbeitsstätte aus) die steuerliche Würdigung davon abhängig gemacht werden würde, dass ein Arbeitgeber eine persönliche Dienstantrittsmeldung oder ein kurzfristiges Erscheinen am Arbeitsplatz von seinen Arbeitnehmern verlangt, ein anderer Arbeitgeber (auf Grund des in seine Arbeitnehmer gesetzten Vertrauens oder aus anderen Gründen) auf ein solches persönliches Erscheinen

verzichtet. Gleichermaßen würde gelten, wenn ein Arbeitnehmer seine Fahrt von der Wohnung zur Einsatzstelle, welche ihn an der Arbeitsstätte vorbeiführt, zur Erledigung von (kurzfristigen) Innendiensttätigkeiten (Einholung notwendiger Informationen oder Unterlagen, Literaturstudium oder Ähnliches) unterbricht, während andere Arbeitnehmer ihre Fahrt ohne Unterbrechung durchführen. Diesfalls würden steuerliche Konsequenzen absolut willkürlich herbeigeführt werden können. Es ist daher davon auszugehen, dass die Aufwendungen des Berufungswerbers für seine (direkten) Fahrten vom Wohnort zum Einsatzort einerseits durch den Verkehrsabsetzbetrag und ein ihm zustehendes Pendlerpauschale (für die Fahrtstrecke Wohnung – Arbeitsstätte – Wohnung), andererseits durch die Arbeitgeberersätze (in Höhe des amtlichen Kilometergeldes für die Fahrtstrecke Arbeitsstätte – Einsatzort – Arbeitsstätte) vollständig abgegolten sind, sodass für weitere (zusätzliche tatsächliche) Werbungskosten kein Platz bleibt. Dies umso mehr, als durch die direkten Fahrten zum Einsatzort nicht nur – bezogen auf die Strecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte – keine zusätzlichen Wegstrecken anfallen, sondern insgesamt sogar eine kürzere Strecke zurückgelegt werden muss.

Abschließend ist noch darauf hinzuweisen, dass eine allfällige Nichtberücksichtigung des Pendlerpauschales durch den Arbeitgeber im gegenständlichen Fall lediglich dazu geführt hätte, dass das Pendlerpauschale im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung anzuerkennen gewesen wäre. Zu einer Berücksichtigung von tatsächlichen Kosten für die Strecke Wohnung – Arbeitsstätte – Wohnung hätte dies aber auf Grund der obigen Überlegungen nicht führen können, da einem Arbeitnehmer in diesem Zusammenhang wegen der eindeutigen gesetzlichen Bestimmungen kein Wahlrecht zwischen Verkehrsabsetzbetrag und Pendlerpauschale einerseits und der Geltendmachung von tatsächlichen Kosten andererseits eingeräumt ist.

Die Hinweise des Berufungswerbers auf eine Berufungsentscheidung und einen Erlass der zuständigen Finanzlandesdirektion können der Berufung letztlich auch nicht zum Erfolg verhelfen, da diese Erledigungen zum EStG 1972 und damit zu einer anderen Gesetzeslage ergangen sind.

*bc) Pendlerpauschale:*

In Übereinstimmung mit obigen Überlegungen berücksichtigte die Arbeitgeberin des Berufungswerbers bereits bei der Lohnverrechnung das für eine einfache Fahrtstrecke

zwischen 20 und 40 km zustehende Pendlerpauschale unter der Annahme, dass die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels zumutbar ist.

Nach den gesetzlichen Bestimmungen zum Pendlerpauschale ist hinsichtlich der Höhe des Pauschbetrages zwischen zwei Fallkonstellationen zu unterscheiden:

Einerseits steht das Pendlerpauschale (für eine Fahrtstrecke von 20 bis 40 km) im Berufungsjahr durch die Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988 in Höhe von S 5.280,00 zu, wenn die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels zumutbar ist. In Ermangelung der Zumutbarkeit der Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels, bestimmt § 124b Z 52 EStG 1988, dass das Pendlerpauschale im Jahr 2001 für die erwähnte Fahrtstrecke S 14.400,00 beträgt.

In einem Fall, bei welchem ein Arbeitnehmer im Auftrag seines Arbeitgebers ein privates Kraftfahrzeug für Fahrten in den Außendienst verwendet und der Arbeitgeber Dienstreiseersätze in Form von Kilometergeldern von und zur Arbeitsstätte leistet, stellt sich die Frage, ob das Aufsuchen des Dienstortes mit einem öffentlichen Verkehrsmittel zumutbar sein kann.

Obwohl es sich bei den gesetzlichen Regelungen hinsichtlich des Pendlerpauschales um Pauschalierungen in Bezug auf die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und die Höhe der berücksichtigbaren Werbungskosten handelt, ist nach Ansicht der nunmehr entscheidenden Behörde die Zumutbarkeit im Einzelfall konkret zu prüfen.

Dabei kommt die nunmehr entscheidende Behörde zu folgendem Schluss:

Unterstellt man, dass ein Steuerpflichtiger, der täglich seine Außendiensttätigkeit vom Sitz des Arbeitgebers aus beginnt und dazu im Auftrag des Arbeitgebers (dieser bezahlt Fahrtkostenersätze von seinem Sitz aus) sein eigenes Kraftfahrzeug benützen muss, tatsächlich die Strecke Wohnung – Arbeitsstätte mit einem öffentlichen Verkehrsmittel zurücklegen würde, müsste er sein privates Kraftfahrzeug am Sitz des Arbeitgebers verwahren. Dies hätte – speziell in jenen Fällen, in welchen der Arbeitnehmer in größerer Entfernung zu seiner Arbeitsstätte wohnt - zur Konsequenz, dass ihm dieses private Kraftfahrzeug lediglich für beruflich veranlasste Fahrten zur Verfügung stehen würde oder private Fahrten nur dann unternommen werden könnten, wenn sie unmittelbar im Anschluss an die beruflichen Tätigkeiten erfolgen, wobei diesfalls das Kraftfahrzeug nach Beendigung der privaten Unternehmungen wiederum zum Sitz des Arbeitgebers zurückgebracht werden

müsste, oder zuvor das Kraftfahrzeug beim Sitz des Arbeitgebers abgeholt werden würde. Dass eine derartige Vorgangsweise nicht zumutbar sein kann, ist unübersehbar. Vielfach würde eine derartige Vorgangsweise auch überhaupt nicht möglich sein, da insbesonders in Ballungszentren auch außerhalb der Dienstzeiten gar keine Möglichkeit besteht, sein KFZ den Vorschriften entsprechend (Stichwort "Parkraumbewirtschaftung") in der Nähe des Arbeitsplatzes abzustellen.

Aus diesen Überlegungen ergibt sich, dass in Fallkonstellationen, in welchen ein Steuerpflichtiger im Auftrag seines Arbeitgebers gegen Ersatz der Fahrtkosten durch den Arbeitgeber sein privates KFZ für ausschließlich beruflich veranlasste Fahrten vom Arbeitsplatz aus verwendet (verwenden muss), die Anfahrt zum Arbeitsort mit einem öffentlichen Verkehrsmittel nicht zumutbar sein kann, weshalb – bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 - das "große" Pendlerpauschale als Werbungskosten berücksichtigt werden kann. Dies auch deshalb, weil durch das "große" Pendlerpauschale genau jene Mehraufwendungen abgegolten werden sollen, die einem Arbeitnehmer entstehen, weil er – ausschließlich beruflich veranlasst – sein privates Kraftfahrzeug für die Zurücklegung der Strecke Wohnung – Arbeitsstätte benutzen muss, während andere Arbeitnehmer die kostengünstigeren öffentlichen Verkehrsmittel benutzen können.

Für den gegenständlichen Fall bedeutet dies, dass es dem Berufungswerber nicht zumutbar gewesen wäre, mit einem öffentlichen Verkehrsmittel seine Arbeitsstätte am Sitz des Arbeitgebers aufzusuchen und diese Unzumutbarkeit an sämtlichen Arbeitstagen bestanden hat, weshalb ein Pendlerpauschale von S 14.400,00 zusteht. Da der Arbeitgeber bei der laufenden Lohnverrechnung bereits einen Betrag von S 5.280,00 berücksichtigt hat, sind im Wege der Berufungsentscheidung zusätzliche S 9.120,00 als Werbungskosten anzuerkennen.

## **2) Schulgeld als außergewöhnliche Belastung:**

Nach § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

1. Sie muss außergewöhnlich sein.
2. Sie muss zwangsläufig erwachsen.

3. Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

In weiterer Folge bestimmen § 34 Abs. 7 Z 1 und Z 4 EStG 1988, dass Unterhaltsleistungen für ein Kind durch die Familienbeihilfe sowie gegebenenfalls den Kinderabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 lit. a und c EStG 1988 abgegolten sind. Darüber hinaus sind Unterhaltsleistungen nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Ein Selbstbehalt auf Grund eigener Einkünfte des Unterhaltsberechtigten ist nicht zu berücksichtigen.

Nach § 34 Abs. 8 EStG 1988 gelten Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes dann als außergewöhnliche Belastung, wenn im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht. Diese außergewöhnliche Belastung wird durch Abzugs eines Pauschbetrages von S 1.500,00 pro Monat der Berufsausbildung berücksichtigt.

In der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Kalenderjahr 2001 begehrte der Berufungswerber die Anerkennung diverser Arzt- und Krankheitskosten sowie der von ihm zu leistenden Zahlungen für den Besuch einer privaten Maturaschule durch seine Tochter als außergewöhnliche Belastung. Das Finanzamt berücksichtigte lediglich die Arzt- und Krankheitskosten, welche jedoch in Summe unter dem auf Grund des Einkommens des Berufungswerbers zu berechnenden Selbstbehalt gelegen sind. Den Aufwendungen für das Schulgeld wurde die Anerkennung versagt.

Aus den oben zitierten Bestimmungen des § 34 Abs. 7 Z 1 und 4 ergibt sich eindeutig, dass die Kosten einer Berufsausbildung (Schulgeld) eines Kindes, welche zweifellos im Zusammenhang mit der Unterhaltsverpflichtung eines Steuerpflichtigen gegenüber seinem Kind stehen, nur dann Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung finden können, wenn sie unter Bedingungen geleistet werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden (VwGH 20.12.1994, 94/14/0087, VwGH 18.2.1999, 97/15/0047). Darüber hinaus können noch Aufwendungen für eine außerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes absolvierte Berufsausbildung in Form eines monatlichen Pauschbetrages als außergewöhnliche Belastung ohne Anrechnung eines Selbstbehaltes als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden, wenn im Einzugsbereich des Wohnortes keine gleichartige Ausbildungsmöglichkeit besteht.

Im gegenständlichen Fall bezahlte der Berufungswerber für seine im Jahr 1982 geborene Tochter Beiträge an eine private Maturaschule in Innsbruck. Dass dafür besondere Gründe vorgelegen wären, welche bei seiner Tochter selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden, ergibt sich weder aus der Berufung noch aus den im Verwaltungsakt enthaltenen Aufzeichnungen über die persönlichen Vorsprachen am 13. Dezember 2002 und am 4. Februar 2003. Es ist daher davon auszugehen, dass diese Unterhaltsaufwendungen durch die vom Berufungswerber bezogene Familienbeihilfe und den Kinderabsetzbetrag abgegolten sind, zumal eine auswärtige Berufsausbildung im Sinne der Bestimmung des § 34 Abs. 8 EStG 1988 nicht vorliegt. Eine auswärtige Berufsausbildung setzt nämlich ua. voraus, dass der Einzugsbereich des Wohnortes zur Absolvierung der Ausbildung verlassen werden muss. Der Einzugsbereich bestimmt sich nach § 2 Abs. 2 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes nämlich ua. danach, ob eine tägliche Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort vom Wohnort aus nach den Verordnungen gemäß § 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992, BGBl. Nr. 305, zeitlich noch zumutbar ist. Nach § 3 der Verordnung des Bundesministers für Wissenschaft und Forschung über die Erreichbarkeit von Studienorten nach dem Studienförderungsgesetz 1992, BGBl. 1993/605, ist die tägliche Hin- und Rückfahrt zum Studienort Innsbruck von der Wohnsitzgemeinde des Berufungswerbers zeitlich noch zumutbar, weshalb Innsbruck innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes des Berufungswerbers liegt. Somit sind auch die Voraussetzungen für eine Berücksichtigung des Pauschbetrages nach § 34 Abs. 8 EStG 1988 nicht erfüllt.

### **3) allgemeiner Absetzbetrag:**

Nach § 33 Abs. 3 EStG 1988 in der für das Kalenderjahr 2001 gültigen Fassung steht jedem Steuerpflichtigen ein allgemeiner Steuerabsetzbetrag von € 887,00 (S 12.205,39) jährlich zu. Der allgemeine Steuerabsetzbetrag vermindert sich jedoch nach Maßgabe der Bestimmungen des § 33 Abs. 3 Z 1 bis 5 EStG 1988, sodass bei einem Einkommen von mehr als € 35.421,00 (S 487.403,58) kein allgemeiner Absetzbetrag mehr abzuziehen ist.

Nachdem das Einkommen des Berufungswerbers im Kalenderjahr 2001 mehr als den Grenzbetrag von € 35.421,00 (S 487.403,58) betragen hat, kann bei der Berechnung der Einkommensteuer kein allgemeiner Absetzbetrag berücksichtigt werden.

Zusammenfassend war der Berufung auf Grund der Ausführungen unter Pkt. 1) b) bc) teilweise Folge zu geben. Die Berechnung des Einkommens und der Einkommensteuer für das Jahr 2001 ist der Beilage zur Berufungsentscheidung zu entnehmen, die insoweit einen Bestandteil dieser Entscheidung darstellt. Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Innsbruck, 30. Jänner 2004