

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch Ri. in der Beschwerdesache Bf., gegen den Bescheid des Finanzamtes FA vom 26.08.2013, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2012 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird im Umfang der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 9. Dezember 2013 teilweise stattgegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind der Berufungsvorentscheidung vom 9. Dezember 2013 zu entnehmen, die insoweit einen Teil dieses Bescheidspruches darstellt.

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

Entscheidungsgründe

I)

Der Beschwerdeführer bezog im Streitjahr Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit als Softwareentwickler und war darüber hinaus auch beim Österreichischen Roten Kreuz beschäftigt, dies ganzjährig als Freiwilliger bei der Ortsstelle A und im Zeitraum 11.9.2012 bis 31.12.2012 als geringfügig beschäftigter Notfallsanitäter bei der Bezirksstelle B .

In seiner am 22.5.2013 elektronisch eingebrachten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2012 begehrte er die Berücksichtigung der Aufwendungen für eine Unfallversicherung in Höhe von € 299,94 und den Kirchenbeitrag mit dem Betrag von € 139,20 als Sonderausgaben sowie den Abzug des großen Pendlerpauschales (€ 2.568) und weitere Aufwendungen in Höhe von € 2.418,30 als Werbungskosten. Die sonstigen Werbungskosten gliedern sich auf in: Fahrtkosten für Fahrten zw. Wohnung und Tätigkeitsort A lt. Rz 776 VereinsR 2001 € 499,20, Verpflegungs- und Unterhaltskosten lt. Rz 776 VereinsR 2001 betreffend die freiwilligen Dienste in A in Höhe des jährlichen Höchstbetrages von € 1.548,00 und Kilometergeld für die Fahrten Wohnort – Dienststelle B betreffend die Dienste als Notfallsanitäter in Höhe von € 335,10.

Die Abgabenbehörde veranlagte den Beschwerdeführer mit Einkommensteuerbescheid 2012 vom 26.8.2013, wobei sie nur den Anträgen auf Abzug der Personenversicherung und des großen Pendlerpauschales Rechnung trug. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass bei freiwilliger Tätigkeit mangels Einkommen keine Werbungskosten zustünden. Da keine Orte der Dienstverrichtung aufschienen, hätten die Taggelder nicht berücksichtigt werden können, und da die Fahrten mit dem Rettungsauto stattgefunden hätten, sei auch kein Aufwand entstanden, weswegen die Fahrtkosten nicht zu berücksichtigen seien.

II)

Gegen diesen Bescheid brachte der Beschwerdeführer am 4.9.2013 elektronisch Berufung ein und begehrte darin die Berücksichtigung des Kirchenbeitrages wie erklärt sowie den Abzug von sonstigen Werbungskosten in Höhe von € 659,58. Diese beträfen die geringfügig entlohnte Tätigkeit als Notfallsanitäter bei der Bezirksstelle B und setzten sich zusammen aus der Abgeltung der Fahrtstrecke Wohnsitz – Arbeitsstätte (15 Dienste x 26,6 km x € 0,42 = €167,58; dies bedeutet die Geltendmachung des Kilometergeldes für eine Fahrtstrecke gegenüber dem erklärten Betrag von € 335,10 für die Hin- und Rückreise), einer pauschalen Abgeltung für die Hin- und Rückfahrt laut Vereinsrichtlinien (15 Dienste x € 6,40 = € 96,--) sowie ebenfalls laut Vereinsrichtlinien € 2,20 je Dienststunde (15 Dienste x 12 Stunden = € 396,--).

Der Berufung beigelegt waren u.a. der Auszug der RZ 776 bis 782 der Vereinsrichtlinien sowie eine Bestätigung des Österreichischen Roten Kreuzes, Geschäftsführung der Bezirksstelle B, vom 30.8.2013 über die im Jahr 2012 geleisteten Dienste und das hierfür ausbezahlte Entgelt: je 12 Stunden dauernde Dienste am 11., 18., 21. und 25.9.2012, 8., 13., 18. und 28.10.2012, 5., 11., 15., und 18.11.2012 sowie am 3., 13. und 26.12.2012. Die Dienste dauerten mit Ausnahme derjenigen am 13.10.2012 und 26.12.2012 (7 Uhr bis 19 Uhr) von 19 Uhr bis 7 Uhr. Als Entgelt erhielt der Beschwerdeführer je Dienst € 79,40, somit in den Monaten September bis November 2012 jeweils € 317,60 und im Dezember 2012 € 238,20. In der Bestätigung wird ausdrücklich angegeben, dass der Beschwerdeführer keine steuerfreien Ersätze gem. § 26 EStG erhalten habe.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 9.12.2013, zugestellt am 16.12.2013, gab die Abgabenbehörde der Berufung insoweit statt, als der Kirchenbeitrag antragsgemäß und wie nunmehr belegt als Sonderausgabe berücksichtigt wurde. Die sonstigen Werbungskosten fanden jedoch keine Anerkennung, da die Einkünfte als Notfallsanitäter Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit darstellten und Werbungskosten daher nur im Rahmen des § 16 EStG 1988 anerkannt werden könnten. Die mit dem Kilometergeld geltend gemachten Kosten für die Fahrtstrecke Wohnung – Arbeitsstätte seien bereits mit dem Verkehrsabsetzbetrag und einem eventuellen Pendlerpauschale abgegolten, für den Abzug von Taggeldern fehlten, da die Bezirksstelle B als Mittelpunkt der Tätigkeit anzusehen sei, die Voraussetzungen des Vorliegens einer Reise und des Anfalls eines Mehraufwandes durch eine Reise. Bei dem ebenfalls geltend gemachten Pauschale von € 6,40 je Dienst handelte es sich um Beträge, welche vom Arbeitgeber steuerfrei ausbezahlt werden könnten, nicht jedoch um abziehbare Werbungskosten.

III)

Daraufhin übermittelte der Beschwerdeführer das E-Mail vom 9.1.2014, worin er sich gegen die Nichtanerkennung der sonstigen, die Tätigkeit als Notfallsanitäter an der Bezirksstelle B betreffenden Werbungskosten wandte, da nach Auskunft des Steuerberaters des Roten Kreuzes bei allen Notfallsanitätern der Noteinsatzfahrzeuge in Tirol die geltend gemachten sonstigen Werbungskosten anerkannt würden. Der Beschwerdeführer brachte weiters am 16.1.2014 im Wege von FinanzOnline rechtzeitig den Vorlageantrag ein. Mit E-Mail vom 25.4.2014 bekräftigte der Beschwerdeführer sein Anbringen und übermittelte zum Nachweis, dass bei anderen Notfallsanitätern die strittigen Abzugspositionen anerkannt würden, im Anhang die Berufung eines anderen Steuerpflichtigen vom 20.2.2008 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2006.

IV)

Mit dem Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetz 2012 - FVwGG 2012, BGBl. I Nr. 14/2013, wurde das Rechtsmittelverfahren normiert und in § 323 Abs 37 BAO bestimmt, dass die Neuregelung mit 1. Jänner 2014 in Kraft tritt und, soweit sie Beschwerden betreffen, auch auf alle an diesem Tag unerledigten Berufungen anzuwenden sind. Die gegenständliche Berufung ist daher als Beschwerde zu erledigen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

I)

Dem aktenkundigen Sachverhalt zufolge war der Beschwerdeführer in 2012 neben seiner nichtselbständigen Tätigkeit als Softwareentwickler auch für das Österreichische Rote Kreuz (ÖRK) als Sanitäter bzw. Notfallsanitäter tätig. Die Tätigkeit für das ÖRK übte er ganzjährig von der Ortsstelle A aus unentgeltlich und im Zeitraum 11.9.2012 bis 31.12.2012 von der Bezirksstelle B aus entgeltlich aus. Über die Entgelte wurde vom ÖRK ein Lohnzettel an die Abgabenbehörde übermittelt. Im Schreiben vom 30.--.8.2013 wurden Daten und Dauer der hierfür geleisteten Dienste sowie der Umstand, dass keine steuerfreien Ersätze gem. § 26 EStG 1988 geleistet wurden, bestätigt.

II)

Nach dem Ergehen der im Umfang der Anerkennung des geltend gemachten Kirchbeitrages als Sonderausgabe teilweise stattgebenden Berufungsvorentscheidung ist noch strittig, ob, wie vom Beschwerdeführer begehrt, mit dem Kilometergeld geschätzte Fahrtkosten für die Strecken zwischen Dienstort und Wohnung sowie nach Rz 775 und 776 der Vereinsrichtlinien zustehende Taggelder und Fahrtkosten von den vom ÖRK erhaltenen Vergütungen zum Abzug zu kommen haben oder ob diese Aufwendungen, wie von der Abgabenbehörde vertreten, bereits abgegolten oder überhaupt nichtabzugsfähig sind, da sich die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen bei Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit im Sinne des § 25 EStG 1988 nach § 16 EStG 1988 bestimme.

III)

Rz 775 und 776 der Vereinsrichtlinie lauten:

"775

Bei freiwilligen Mitarbeitern von begünstigten Rechtsträgern im Sinne der Rz 168 (Sozialdienste) ist eine Leistungsverpflichtung und Vereinbarung einer festen Dienstzeit (Dienstverhältnis) auch dann nicht anzunehmen, wenn sie ihre Tätigkeit nach Dienstplänen oder ähnlichen Einsatzplänen ausüben, die zur kontinuierlichen Funktionsbesetzung für einen längeren Zeitraum im voraus festgelegt werden, sofern an sie keine Vergütungen bezahlt werden, die die unten angeführten Jahreshöchstbeträge übersteigen.

776

Erhalten solche freiwillige Mitarbeiter - unabhängig von der Qualifikation der von ihnen erzielten Einkünfte - von begünstigten Rechtsträgern Beträge zur Abgeltung ihrer durch die freiwillige Mitarbeit verursachten Mehrkosten (Verpflegung, Unterhalts- und Fahrtkosten), liegen insoweit keine Einkünfte vor, als die folgenden Höchstsätze nicht überschritten werden:

- 2,20 Euro für jede angefangene Einsatzstunde, höchstens jedoch 26,40 Euro innerhalb eines Zeitraumes von 24 Stunden, bis zu einem Jahreshöchstbetrag von 1.584,00 Euro für Verpflegungs- und Unterhaltskosten.*
- 3,20 als Ersatz der Fahrtkosten für jede Fahrt zwischen Wohnung und Tätigkeitsort (zB Rettungsstützpunkt) und zurück unabhängig von der Einsatzdauer und der Fahrtstrecke. Höhere Fahrtkosten sowie allfällige Nächtigungskosten sind nachzuweisen. Neben den genannten Beträgen ist Rz 772 und 773 anzuwenden. Die Tätigkeit des freiwilligen Helfers muss zumindest durch die in Rz 171 genannten Aufzeichnungen dokumentiert sein"*

Rz 765 und 766 lauten:

765

Stellen Personen einem Rechtsträger ihre Arbeitskraft vertraglich gegen ein nicht nur geringfügiges Entgelt ausschließlich oder in erheblichem Ausmaß zur Verfügung, liegt regelmäßig ein Dienstverhältnis vor. Zur Definition des geringfügigen Entgelts siehe Rz 766.

766

Steht für die für den Rechtsträger tätig werdende Person nicht die Erzielung von Einkünften, sondern die Betätigung für den Rechtsträger und dessen begünstigten Zweck im Vordergrund, wird das Vorliegen eines Dienstverhältnisses zu verneinen sein. Dies wird dann zutreffen, wenn mangels Abschlusses eines Vertrages, mangels Leistungsverpflichtung und mangels Vereinbarung einer festen Arbeitszeit und einer wesentlich über den Ersatz der tatsächlich anfallenden Kosten hinausgehenden Vergütung nach dem Gesamtbild der Verhältnisse eine Abhängigkeit der für den Rechtsträger tätigen Person, eine Eingliederung in den Organismus des Rechtsträgers und ein Schulden der Arbeitskraft nicht unterstellt werden kann. Ein Dienstverhältnis liegt regelmäßig nicht

vor, wenn die monatlichen Einnahmen unter Außerachtlassung von Fahrtkosten- und Reisekostenersätzen nicht höher sind, als der für den Eintritt in die Vollversicherungspflicht nach dem ASVG gemäß § 5 Abs. 2 ASVG maßgebliche Höchstbetrag. Die Einkünfte sind in diesem Fall als Einkünfte im Sinne des § 29 Z 1 bzw. 3 EStG 1988 anzusehen. Werden pauschale Reiseaufwandsentschädigungen nach § 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988 ausbezahlt, sind die Rz 765 und 766 nicht anzuwenden (vgl. Rz 774a).

Rz 772 und 773 lauten:

"772

Sind die Einkünfte der in den Rz 763 bis 767 genannten Personen nicht als Einkünfte im Sinne des § 25 EStG 1988 anzusehen, liegen bis zu einer monatlichen Höhe der Einnahmen von 75 Euro keine Einkünfte vor, da unterstellt werden kann, dass bis zur Höhe dieser Einnahmen Betriebsausgaben oder Werbungskosten (zB für Arbeitsmittel) anfallen. Bei höheren Einnahmen ist ohne Nachweis ein Betrag von 75 Euro monatlich als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abzusetzen. Übersteigen die Einnahmen der genannten Personen 75 Euro im Monat nicht (Einnahmen, die die Grenzen der Rz 774 und Rz 776 nicht übersteigen, bleiben dabei außer Ansatz), besteht auch keine Mitteilungspflicht gemäß § 109a EStG 1988 (siehe auch EStR 2000 Rz 8311a).

773

Bei Tätigkeit für mehrere Vereine stehen die pauschalen Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten für jede Vereinstätigkeit separat zu. Liegen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vor, steht das Pauschal von 75 Euro nicht zu."

Die gesamte staatliche Verwaltung darf gemäß Art. 18 B-VG nur auf Grund der Gesetze ausgeübt werden. Gemäß ständiger Rechtsprechung (VwGH 18.9.2013, 2010/13/0138 mwN) kommt daher in Erlässen geäußerten Rechtsansichten mangels Veröffentlichung im Bundesgesetzblatt keine normative Wirkung zu. Die Vereinsrichtlinie stellt einen Erlass dar, worauf in der Einleitung zu der Richtlinie auch eindeutig hingewiesen wird (arg.: "Neben den VereinsR 2001 bleiben keine gesonderten Erlässe bestehen"), welcher als Auslegungsbehelf zur Vereinheitlichung der Verwaltungspraxis ergangen ist und – wie auch die Richtlinie eingangs selbst darlegt – keine über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehenden Rechte und Pflichten vermittelt. Aus dem Unterbleiben der Anwendung von Bestimmungen der Vereinsrichtlinie kann daher keine Verletzung subjektiver Rechte des Beschwerdeführers abgeleitet werden, weshalb die Bezugnahme auf die Richtlinie allein vor dem Bundesfinanzgericht nicht zum Erfolg zu führen vermag (BFG 04.06.2014, RV/7100598/2014).

Damit kann aber auch die Frage, ob die vom Beschwerdeführer angezogenen Richtlinien Ausführungen überhaupt einschlägig wären, dahingestellt bleiben. Die vom Beschwerdeführer angezogenen Bestimmungen der VereinsR 2001 betreffen nämlich die Steuerfreiheit von Kostenersätzen (Fahrtkosten für die Fahrten zwischen Wohnung und Tätigkeitsort sowie eine pauschale Abgeltung je Einsatzstunde) an freiwillige Mitarbeiter.

Im gegenständlichen Beschwerdefall ist jedoch die Abziehbarkeit von Werbungskosten für eine entlohnte Tätigkeit als Notfallsanitäter strittig und den Angaben in der Bestätigung des ÖRK vom 30.8.2013 zufolge wurden auch keine Kostenersatzes geleistet, sodass allenfalls (nur) Rz 772 i.V.m. Rz 765 und 766 der VereinsR 2001 anzusprechen wären.

IV)

Gemäß § 25 Abs 1 Z 1 lit a EStG 1988 sind abgesehen von den hier nicht zutreffenden Fällen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit die Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis. Gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist dann der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist. Nur wenn die nach dieser Legaldefinition maßgeblichen Kriterien für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses der Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständigen und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist auf weitere Abgrenzungskriterien, wie insbesondere das Fehlen eines Unternehmerrisikos, Bedacht zu nehmen (vgl. etwa VwGH [verstärkter Senat] 10.11.2004, 2003/13/0018, und VwGH 22.3.2010, 2009/15/0200).

Die Abgabenbehörde qualifizierte die Einkünfte aus der Tätigkeit als Notfallsanitäter als Einkünfte im Sinne des § 25 EStG 1988, wobei sie diesen Schluss lediglich aus der Tatsache zog, dass vom ÖRK ein Lohnzettel übermittelt wurde. Weitere Sachverhaltsfeststellungen dazu, ob im Tatsächlichen die nach Gesetz und der Rechtsprechung vorausgesetzten Kriterien vorliegen, unterblieben gänzlich. Der Beschwerdeführer trat der Feststellung in der Begründung der Berufungsvorentscheidung, wonach es sich bei den Einkünften aus der Tätigkeit als Notfallsanitäter um Einkünfte im Sinn des § 25 EStG 1988 handle, nicht entgegen.

Erhebungen durch das Bundesfinanzgericht (Einholung mündlicher Auskünfte des Beschwerdeführers vom 6.11.2014) ergaben folgenden Sachverhalt: Mit der Tätigkeit eines Notfallsanitäters des Österreichischen Roten Kreuzes sind das einheitliche, vom Österreichischen Roten Kreuz vorgegebene Auftreten (vom ÖRK zur Verfügung gestellte Kleidung), wodurch die Zugehörigkeit zum und auch die Funktion beim Österreichischen Roten Kreuz nach außen kommuniziert werden, sowie die Ausübung des Dienstes unter der ausschließlichen Nutzung der vom Österreichischen Roten Kreuz zur Verfügung gestellten Arbeitsmittel, Geräte sowie Räumlichkeiten und Fahrzeuge einschließlich deren Einrichtungen und Ausstattungen zwingend verbunden. Die Möglichkeit, sich durch einen Dritten vertreten zu lassen, besteht nicht, vielmehr wird für eine erforderlich gewordene Vertretung durch das Österreichische Rote Kreuz gesorgt und dieses übernimmt auch allfällige Kosten hierfür. Es kann zwar ein Vertreter vorgeschlagen werden, dies aber immer nur in Bezug auf einen anderen, dem ÖRK zugehörigen und entsprechend ausgebildeten Notfallsanitäter. Die Entscheidung darüber, wer letztendlich die Vertretung übernimmt,

liegt jedoch stets beim ÖRK. Da der Notfallsanitäter mit dem Notarzt im Team tätig ist, kommt einer Entscheidung über die Vertretung auch besonderes Gewicht zu. Eine Dispositionsbefugnis in Hinblick auf die Dienstzeit besteht insoweit, als die Tage, an denen Dienste geleistet werden können, durch den Beschwerdeführer bekannt gegeben werden (im Vorhinein bis 20. des Vormonates), doch wählt das ÖRK daraus jene Tage, an denen tatsächlich Dienste zu leisten sind und hält sie im Dienstplan fest. Innerhalb dieser Dienste sind jene Agenden wahrzunehmen, welche durch das Österreichische Kreuz im Wege der Zuweisung durch die Rettungsleitstelle angenommen wurden, eine Verweigerung der Annahme einer derartigen Zuweisung und Verweigerung des damit verbundenen Einsatzes durch ein Mitglied des Notarztteams ist definitiv ausgeschlossen. Der Beschwerdeführer ist weiters zur Teilnahme an Schulungen verpflichtet, deren Kosten mit Ausnahme jener für An- und Rückfahrten vom ÖRK getragen werden. Schließlich besteht zwar nur eine interne, aber im Tatsächlichen wahrgenommene Verpflichtung zur Ableistung von freiwilligen Diensten in einem die Anzahl der abgegoltenen Dienste übersteigenden Ausmaß.

Das Gesamtbild der Umstände der Beschäftigung spricht daher eindeutig dafür, dass die vom Gesetzgeber für das Vorliegen einer nichtselbständigen Tätigkeit geforderten Kriterien der persönlichen Weisungsgebundenheit und Eingliederung in den Organismus des Österreichischen Roten Kreuzes gegeben sind. Der Abgabenbehörde ist deshalb im Ergebnis zuzustimmen, dass es sich bei der entgeltlichen Tätigkeit des Beschwerdeführers als Notfallsanitäter des Österreichischen Roten Kreuzes um eine nichtselbständige Tätigkeit im Sinn des § 25 EStG 1988 handelt.

V)

Bei Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit im Sinne des § 25 EStG 1988 ermittelt sich die der Einkommensteuer unterliegende Einkunftsgröße als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten nach § 16 EStG 1988 (§ 2 Abs 4 Z 2 EStG 1988).

In § 16 Abs 1 EStG 1988 werden die Werbungskosten als Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen allgemein definiert und in den Z. 1 bis 10 der Bestimmung sind einzelne Werbungskosten ausdrücklich angeführt und näheren Regelungen unterstellt. Darunter fallen auch die aus Fahrten zwischen der Wohnung und der Arbeitsstätte entstehenden Fahrtkosten und Aufwendungen, welche im Zusammenhang mit Reisen anfallen. Im vorliegenden Beschwerdefall ist die Abziehbarkeit von Fahrtkosten und Kosten für Verpflegung und Unterhalt, welche im Zusammenhang mit der entgeltlich ausgeübten Tätigkeit als Notfallsanitäter anfallen, strittig.

A)

1) § 16 Abs 1 Z 6 EStG 1988 in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung BGBl. I Nr. 111/2010 lautete:

"6. Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. 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 (§ 33 Abs. 5) 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: 696 Euro jährlich

40 km bis 60 km: 1 356 Euro jährlich

über 60 km: 2 016 Euro 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: 372 Euro jährlich

20 km bis 40 km: 1 476 Euro jährlich

40 km bis 60 km: 2 568 Euro jährlich

über 60 km: 3 672 Euro jährlich

Mit dem Verkehrsabsetzbetrag und den Pauschbeträgen nach lit. b und c sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten. Für die Inanspruchnahme der Pauschbeträge hat der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber auf einem amtlichen Vordruck eine Erklärung über das Vorliegen der Voraussetzungen der lit. b und c abzugeben. Der Arbeitgeber hat die Erklärung des Arbeitnehmers zum Lohnkonto (§ 76) zu nehmen. Änderungen der Verhältnisse für die Berücksichtigung dieser Pauschbeträge muß der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber innerhalb eines Monats melden. Die Pauschbeträge sind auch für Feiertage sowie für Lohnzahlungszeiträume zu berücksichtigen, in denen sich der Arbeitnehmer im Krankenstand oder auf Urlaub (Karenzurlaub) befindet. Wird der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend im Werkverkehr (§ 26 Z 5) befördert, dann stehen ihm die Pauschbeträge nach lit. b und c nicht zu. Erwärmen ihm für die Beförderung im Werkverkehr Kosten, dann sind diese bis zur Höhe der sich aus lit. b und c ergebenden Beträge als Werbungskosten zu berücksichtigen."

2) Dieser Rechtslage entsprechend war daher bei mehreren Dienstverhältnissen die Zuerkennung mehrerer Pendlerpauschale dem Grunde nach zwar nicht ausgeschlossen, es stand jedoch jedes Pendlerpauschale unter dem Vorbehalt, dass die Voraussetzung der - auf den Lohnzahlungszeitraum bezogenen - überwiegenden Zurücklegung der Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, dies sohin an mindestens 11 Arbeitstagen (Doralt/ Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG, 13. Lfg (September 2009), § 16 Rz 101

mwN), erfüllt war. Bei Beschäftigungsverhältnissen mit weniger als 11 Arbeitstagen im Kalendermonat stand deshalb kein (weitere) Pendlerpauschale zu.

Der Beschwerdeführer leistete der Bestätigung des Österreichischen Roten Kreuzes vom 30.8.2013 zufolge in den Monaten September bis November 2012 jeweils vier Dienste und im Monat Dezember 2012 drei Dienste. Die für die Zuerkennung eines weiteren (im Zusammenhang mit seiner Beschäftigung als Softwareentwickler wurde ein Pendlerpauschale bereits zuerkannt) Pendlerpauschales zur Abgeltung der Aufwendungen für die Fahrten Wohnung – Notarztstützpunkt B fehlen daher die Voraussetzungen.

3) Wegen der eindeutigen Anordnung des § 16 Abs 1 Z 6 EStG 1988, wonach alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit dem Verkehrsabsetzbetrag und den Pauschbeträgen nach § 16 Abs 1 Z 6 lit. b und c EStG 1988 abgegolten sind, bestand für eine Berücksichtigung von Fahrtkosten für die Strecke Wohnung – Notarztstützpunkt B über den bereits erfolgten Abzug des Verkehrsabsetzbetrages nach § 33 Abs 5 EStG 1988 hinaus ebenfalls kein Raum. Weder können daher die beantragten Pauschbeträge betreffend die Fahrten Wohnung – Dienststelle (€ 6,40 für Hin- und Rückfahrt) noch die geltend gemachten tatsächlichen Kosten geschätzt mit dem Kilometergeld (€ 11,17 für eine Fahrtstrecke) zusätzlich zu der bereits im angefochtenen Bescheid erfolgten Berücksichtigung der Fahrten Wohnung - Dienststelle durch das Pendlerpauschale und den Verkehrsabsetzbetrag abgezogen werden.

B)

Der Beschwerdeführer beantragte neben den Fahrtkosten für die Fahrten zwischen Wohnort und Dienstort auch pauschale, von der Dauer der Dienste abhängige Tagesgebühren in Höhe von € 2,20 je Dienststunde, sohin € 26,40 je Dienst.

1) Gemäß § 16 Abs 1 Z 9 EStG 1988 sind Werbungskosten auch Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für die Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen. Diese Werbungskosten sind ohne Nachweis ihrer Höhe als Werbungskosten anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 ergebenden Beträge, sohin für Inlandsreisen bis zu € 26,40 pro Tag bei einer Mindestdauer von drei Stunden, nicht übersteigen. Dabei steht das volle Tagesgeld für 24 Stunden zu. Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen.

2) Reisekosten sind nur bei Vorliegen einer "beruflich veranlassten Reise" anzuerkennen. Eine solche ist nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes dann gegeben, wenn auf Grund des Ortswechsels gegenüber dem Ort der ständigen Tätigkeit ein Verpflegungsmehraufwand angenommen werden muss, weil davon auszugehen ist, dass der Steuerpflichtige außerhalb des Ortes seiner ständigen Tätigkeit die (kostengünstigen) Verpflegungsmöglichkeiten nicht kennt und sich daraus ein Mehraufwand ergibt (vgl. VwGH 5.10.1994, 92/15/0225; VwGH 29.5.1996, 93/13/0013; VwGH 28.5.1997, 96/13/0132). Nach übereinstimmender Lehre, Rechtsprechung und Verwaltungspraxis

(vgl. Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg.), Kommentar zum EStG (13. Lfg 2009) § 16 EStG Tz 173 und die dort angeführte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes; siehe zB auch UFS 22.10.2007, RV/0376-F/07; UFS 16.5.2008, RV/0215-F/08, BFG 15.07.2014, RV/1100045/2011) liegt eine Reise weiters nur dann vor, - wenn sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten oder sonst aus beruflichem Anlass vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit entfernt, die Entfernung mindestens 25 km beträgt, bei Inlandsreisen eine Reisedauer von mehr als drei Stunden bzw. bei Auslandsreisen eine Reisedauer von mehr als fünf Stunden vorliegt und kein weiterer Mittelpunkt seiner Tätigkeit begründet wird.

Mittelpunkt der Tätigkeit ist jedenfalls der Ort der Betriebsstätte, in welcher der Steuerpflichtige Innendienst verrichtet. Erstreckt sich die Tätigkeit des Steuerpflichtigen auf zwei oder mehrere Tätigkeitsmittelpunkte, so ist der Aufenthalt an ihnen keine Reise, sodass eine Berücksichtigung von Verpflegungsmehraufwendungen nicht erfolgen kann. Mittelpunkt der Tätigkeit kann nicht nur ein (statischer) einzelner Ort (politische Gemeinde), sondern auch ein mehrere Orte umfassendes Einsatzgebiet sein. Nach der Verwaltungspraxis liegt auch dann keine Reise im obigen Sinne vor, wenn der ständige Arbeitsplatz ein beweglicher Arbeitsplatz ist (das Fahrzeug ist "Mittelpunkt der Tätigkeit"). Wird an einem Einsatzort, in einem Einsatzgebiet oder bei Fahrtätigkeit ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet, stehen Tagesgelder nur für eine Anfangsphase zu (vgl. Bernold/Mertens, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2012, S. 195 f). In diesem Fall ist, wie bereits ausgeführt, in typisierender Betrachtungsweise davon auszugehen, dass die günstigen Verpflegungsmöglichkeiten bekannt sind und daher kein zu Werbungskosten führender Mehraufwand für Verpflegung entsteht.

Zweck der Berücksichtigung eines Tagesgeldes ist es, dem durch eine Reise veranlassten, über die üblichen privaten Verpflegungsaufwendungen hinausgehenden Mehraufwand an Verpflegung Rechnung zu tragen. Da ein längerer Aufenthalt am Zielort der Reise bzw. eine regelmäßig wiederkehrende Tätigkeit am Zielort es dem Steuerpflichtigen ermöglicht, sich über die Verpflegungsmöglichkeiten zu informieren und so einen Mehraufwand zu vermeiden, vermag eine Reise zum Dienstort und zu einem durch längeren Aufenthalt oder wiederkehrende Tätigkeit begründeten (weiteren) Mittelpunkt der Tätigkeit keinen Anspruch auf den Abzug eines Taggeldes zu vermitteln.

3) Der Verwaltungsgerichtshof vertritt hinsichtlich Verpflegungsmehraufwendungen bei eintägigen Reisen zudem die Rechtsauffassung, dass Taggelder zunächst überhaupt nur dann zustehen, wenn eine Nächtigung erforderlich ist; dauern Reisen jeweils nur einen Tag, können die aus der anfänglichen Unkenntnis über die lokale Gastronomie resultierenden Verpflegungsmehraufwendungen durch die entsprechende zeitliche Lagerung von Mahlzeiten bzw. durch die Mitnahme von Lebensmitteln abgefangen werden (vgl. VwGH 28.1.1997, 95/14/0156; VwGH 30.10.2001 95/14/0013; VwGH 7.10.2003, 2000/15/0151).

4) Im Beschwerdefall liegen somit weder bei den Fahrten zwischen der Bezirksstelle B (Dienstort) und der Ortsstelle A (regelmäßige, fast durchgehend wöchentliche freiwillige

Dienste) noch bei Durchführung der Einsatzfahrten Reisen im Sinne des § 16 Abs. 1 Z. 9 EStG 1988 vor. Zum einen handelt es sich um keine mehrtägigen Reisen, sodass nach der dargelegten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ein allfälliger Mehraufwand an Verpflegung durch die Mitnahme von Lebensmitteln abgefangen werden könnte, zum anderen kann eine Berücksichtigung von Tagesgeldern schon deshalb nicht erfolgen, weil es sich um Fahrten zwischen den Mittelpunkten der Tätigkeit und innerhalb eines Einsatzgebietes handelt. Die strittigen Pauschbeträge für Verpflegungskosten wurden schließlich auch nicht auf Tatsache und Dauer von konkreten Reisen bezogen geltend gemacht, sondern richtet sich deren Höhe nach der Dauer der Tätigkeit an sich. Kosten der Verpflegung aber, welche deswegen anfallen, weil Tätigkeits- und Wohnort nicht derselbe sind, sind von § 16 Abs. 1 Z. 9 EStG 1988 nicht umfasst und auch nach den allgemeinen Grundsätzen des § 16 Abs. 1 EStG 1988 selbst dann nicht absetzbar sondern als Kosten der allgemeinen Lebensführung nach § 20 Abs. 1 Z 1 und Z. 2 lit. a EStG 1988 anzusehen, wenn auf Grund der beruflichen Gegebenheiten die Verpflegung nur im Wege der Inanspruchnahme der Gastronomie erfolgen kann (Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG, 11. Lfg (Juli 2007), § 20 Tz 163, Stichwort: Verpflegung, Lebensmittelkosten mwN).

C) Der Beschwerdeführer ergänzte mit E-Mail vom 8.11.2014 den Sachverhalt dahingehend, dass er im Beschwerdejahr an 10 Schulungen teilgenommen habe, von denen 8 Schulungen in der Ortsstelle A und 2 Schulungen an der Bezirksstelle B stattgefunden hätten. Auf den Zeitraum der entlohten Tätigkeit entfallen davon 2 Schulungen in A und 1 Schulung in B, die in der Dienstzeit stattfand (13.10.2013). Entsprechend den vorstehenden Ausführungen zu Punkt V) B) können Tagesgelder für die Teilnahme an den Schulungen nicht abgezogen werden. Die Fahrtkosten zu den Schulungen in A und jener in B vor Beginn der Tätigkeit als Notfallsanitäter beliefen sich auf € 59,30 (8 x 2 Fahrten zur Ortsstelle A und retour x 5,5 km x € 0,42 = 36,96 und 1 x 2 Fahrt nach B hin und retour x 26,6 km x € 0,42 = € 22,34), damit auf einen Betrag unter dem gesetzlich zustehenden Werbungskostenpauschale nach § 16 Abs. 3 EStG 1988 von € 132,00 jährlich. Der sich hierbei stellenden Frage, ob und in welchem Umfang die Teilnahme an den Schulungen vor Beginn der Tätigkeit als Notfallsanitäter zur Erlangung dieser Beschäftigung erforderlich war, sodass die Kosten hierfür als vorbereitende Werbungskosten abzugsfähig wären, kommt deshalb keine Relevanz mehr zu.

D) Dem Einwand, ein anderes Finanzamt habe geltend gemachten Beträge als Werbungskosten anerkannt, ist zu entgegnen, dass aus einer - allenfalls rechtswidrigen - Vorgangsweise der Behörde in anderen Fällen die Partei keine Rechte für sich ableiten kann (vgl. Ritz, BAO⁵, § 114 Tz 4). Es ist Aufgabe der Abgabenbehörden und nicht des Finanzgerichtes, darauf zu achten, dass alle Abgabepflichtigen im Sinne des § 114 BAO erfasst und gleichmäßig behandelt werden (BFG vom 12.06.2014, RV/3100140/2013).

E) Zusammenfassend ist daher festzustellen, dass die geltend gemachten Aufwendungen für Fahrten zwischen dem Wohnort und dem Dienstort mit dem Pendlerpauschale und Verkehrsabsetzbetrag abgegolten sind, die ebenfalls geltend gemachten

Pauschalbeträge für Verpflegungskosten nicht abzugsfähig sind und abziehbare Werbungskosten nur hinsichtlich der unter dem Werbungskostenpauschale liegenden Fahrtkosten zu Schulungen entstanden. Da Pendlerpauschale, Verkehrsabsetzbetrag und Werbungskostenpauschale im angefochtenen Bescheid bereits zum Abzug gekommen sind, war die Beschwerde hinsichtlich des Antrages auf Berücksichtigung von Werbungskosten im Zusammenhang mit der Tätigkeit als Notfallsanitäter des ÖRK abzuweisen und ihr insgesamt im Umfang der Berufungsvorentscheidung durch Berücksichtigung des Kirchenbeitrages als Sonderausgabe teilweise stattzugeben.

F) Zulässigkeit einer Revision:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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 sind keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung zu beurteilen. Die Rechtsfolgen sind unmittelbar dem Gesetz entnehmbar oder durch die angeführte ständige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes geklärt.

Innsbruck, am 12. März 2015