



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat (UFS) hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes St. Veit Wolfsberg vom 14. März 2000 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1998 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid für das Kalenderjahr 1998 wird zum Vorteil des Bw. abgeändert. Die Neuberechnung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 1998 führt zu einer Einkommensteuerfestsetzung in Höhe von S 46.844,68 (€ 3.404,34). Nach Abzug der anrechenbaren Lohnsteuer von S 62.578,00 (€ 4.547,70) ergibt sich eine Gutschrift (gerundet) in Höhe von S 15.733,00 (€ 1.143,36).

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

Das Mehrbegehren 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

In der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 1998 machte der Bw. unter dem Titel Werbungskosten diverse Aufwendungen in Höhe von S 3.030,-- (unter der KZ 279, ohne Anrechnung auf das Werbungskostenpauschale (S 1.800,--): Mitgliedsbeitrag Milizverband S 150,--, großes Pendlerpauschale S 2.880,--) und im Betrag von S 89.693,96 (unter der KZ 277, mit Anrechnung auf das Werbungskostenpauschale: Aufwendungen laut Aufstellung VI. S 114.934,58 abzüglich Ersätze S 25.240,62) geltend. In der der Erklärung beigelegten Aufstellung VI. (Akt Seite 27) schlüsselte der Bw. die Art der geltend gemachten Werbungskosten wie folgt auf:

### 1. Arbeitsmittel (S 13.375,79):

Computer, Drucker und Software S 7.172,63, Laserpointer S 199,--, militärische Ausrüstung und Kopien für BH-Übung S 568,--, Telefongebühren (60 % beruflich) S 4.606,16, Freisprechanlage S 830,--.

### 2. Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten

(S 62.879,17):

Doppelte Haushaltsführung S 32.069,79 (Mietkosten S 27.720,--, Betriebskosten S 15.529,29, AfA Möbel S 2.825,50, Rollos S 3.995,-- abzüglich Arbeitgeberersätze S 18.000,--), Familienheimfahrten S 30.809,38 (Kilometergeld S 35.280,-- abzüglich Arbeitgeberersatz S 4.470,62).

### 3. Berufsbedingte Rechts- und Beratungskosten (S 50,--).

### 4. Reisekosten (laut Aufstellung S 12.279,--):

Datum	Beginn/Ende der Reise	Reiseziel/Zweck	Reisekosten FK TG NG	Ersätze des Arbeitgebers FK TG NG	Differenz-Werbungskosten FK TG NG
15.1.98	St. V. – Graz	Fa. Neumann (Vorstellungsgespräch)	FK: 2 x 242 x 4,90 = 2.371,60  TG: 360,--  NG: 200,--	--	FK: 2.371,60  TG: 360,--  NG: 200,--
16.1.98	retour				
3.7.98	St. V. – Wien	fWÜ ABC Abw Schule Wilhelmskaserne	FK: 2 x 175 x 4,90 = 1.715,-	FK: 292,-	FK: 1.423,--
5.7.98	retour				
3.9.98	St. V. – A.	KÜ JgB 27	FK: 2 x 328 x 4,90	FK: 826,--	FK: 2.388,40

5.9.98	retour	Khevenhüllerkaserne	= 3.214,40 TG: 2 x 4 x 30,-- = 240,--		TG: 240,--
24.9.98	St. V. – A.	fWÜ + KO JgB 27 Khevenhüllerkaserne + Besorgung Plankopie	FK: 2 x 328 + 8) x 4,9 = 3.253,60 TG: 2 x 4 x 30,-- = 240,--	FK: 826,--	FK: 2.427,60 TG: 240,--
26.9.98	retour				
29.10.98	St. V. – A.	KÜ JgB 27 Khevenhüllerkaserne	FK: 2 x 328 x 4,90 = 3.214,40 TG: 2 x 4 x 30,-- = 240,--	FK: 826,--	FK: 2.388,40 TG: 240,--
31.10.98	retour				
Summe			15.049,--	2.770,--	12.279,--

### 1. Sonstige Werbungskosten (Fachliteratur S 1.110,--).

Mit Bescheid vom 14. März 2000 (Akt Seite 32) führte das Finanzamt die Arbeitnehmerveranlagung für das Kalenderjahr 1998 durch und versagte dabei dem Bw. die Anerkennung folgender Aufwendungen als Werbungskosten:

#### 1. Beiträge zu Berufsverbänden und Interessenvertretungen:

Mitgliedsbeitrag Milizverband S 150,--

#### 2. Arbeitsmittel:

Kosten für militärische Ausrüstung und Kopien für BH-Übung S 568,--

#### 3. Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten:

Kosten doppelter Haushaltsführung S 32.069,79

Kosten für Familienheimfahrten S 30.809,38

#### 4. Reisekostendifferenzen:

Fahrtkosten S 8.627,40

Tagesgelder S 720,--

Begründend zur Nichtanerkennung obiger Aufwendungen als Werbungskosten führte das Finanzamt im Wesentlichen aus, dass Familienheimfahrten eines Arbeitnehmers von der Wohnung am Arbeitsort zum Familienwohnsitz nur Werbungskosten seien, wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vorliegen würden. Dies sei insbesondere dann der Fall, wenn der Ehegatte des Steuerpflichtigen am Ort des Familienwohnsitzes eine Erwerbstätigkeit ausübe. Liegen die Voraussetzungen für eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung nicht vor, so könnten Kosten für Familienheimfahrten nur vorübergehend als Werbungskosten geltend gemacht werden. Als

vorübergehend werde bei einem verheirateten oder in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden Steuerpflichtigen mit mindestens einem Kind ein Zeitraum von zwei Jahren angesehen. Da im gegenständlichen Falle die Voraussetzungen nicht vorliegen, seien die diesbezüglich geltend gemachten Aufwendungen nicht als Werbungskosten anerkannt worden. Im Übrigen seien die geltend gemachten Kosten im Zusammenhang mit der Tätigkeit als Milizsoldat steuerlich nicht abzugsfähig.

Gegen diesen Bescheid erhob der Bw. mit Schreiben vom 16. April 2000 fristgerecht Berufung und führte darin Folgendes aus:

*"Ich lege gegen meinen am 14.03.2000 von Ihrem Amt erlassenen Einkommenssteuerbescheid für das Jahr 1998 in folgenden Punkten Berufung ein:*

- 1. Nichtberücksichtigung von doppelter Haushaltsführung und Familienheimfahrten als Werbungskosten;*
- 2. Nichtberücksichtigung von Aufwendungen im Zusammenhang mit meiner Tätigkeit als Milizsoldat.*

*Begründung:*

*Ad 1.)*

*In Ihrem Bescheid führen Sie an, dass in meinem Fall die Voraussetzungen für eine doppelte Haushaltsführung bzw. für Familienheimfahrten nicht zutreffen, da ich ledig bin bzw. nicht eheähnlicher Gemeinschaft mit Kind lebe. Zweitere Tatsachen sind zwar richtig, allerdings keine essentielle Voraussetzung für erstere Umstände. Voraussetzung für eine Anerkennung von Werbungskosten aufgrund doppelter Haushaltsführung und damit verbundenen Familienheimfahrten ist lediglich die nicht zumutbare Verlegung des Hauptwohnsitzes, und dies trifft in meinem Fall zu.*

*a) Im Dienstvertrag mit meinem Arbeitgeber, der Fa. Ö. L., ist als Dienstort L. festgehalten. Allerdings ist auch eine jederzeitige Versetzungsmöglichkeit fixiert worden (was auch der Grund war, dass die Geschäftsführung sich bereit erklärte, meine Wohnkosten in St.V. ab 01.07. 1998 zu übernehmen, damit mir nicht Kosten aus einer anfallenden Kündigungsfrist entstünden). Und eine Versetzung ist im Baugewerbe nicht nur eine abstrakte Möglichkeit, sondern eine konkrete Alltäglichkeit.*

*b) Weiters bin ich zwar ledig, lebte aber 1998 noch immer im Familienverband mit meinen Eltern (Vater Jahrgang 1925, Mutter Jahrgang 1936). Diese waren damals zwar nicht pflegebedürftig, aber sonst durchaus auf meine regelmäßige Hilfe angewiesen (der Vater litt bereits seit Anfang der 50er Jahre an Diabetes und später an den daraus resultierenden Leiden wie Sehverschlechterung und Polyneuropathie; weiters litt er an einer progressiven Hepatitis, die Ende 1998 zur Entstehung eines Leberkarzinoms führte; die genannten Umstände können auch seinen Steuerunterlagen entnommen werden); dabei ist auch zu berücksichtigen, dass D. kein unmittelbarer Stadtteil von F. ist, sondern sich als kleiner Weiler auf 1100 m Seehöhe befindet. Im übrigen ist meine Beistandspflicht nicht nur moralisch-ethisch verständlich, sondern auch gesetzlich fixiert (ABGB § 137 Abs. 2). Ebenso möchte ich auf Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes verweisen (z.B. VwGH-Erkenntnis 93/14/0081 vom 07.09.1993).*

*Zu 2.)*

*Dass meine Aufwendungen im Zusammenhang mit meiner Tätigkeit als Milizsoldat steuerlich nicht anerkannt werden, ist für mich nicht nachvollziehbar. Da nicht einmal ein Verweis auf irgendeinen Gesetzestext vorliegt, muss ich die Begründung der Nicht-Abzugsfähigkeit als private Meinung des Sachbearbeiters qualifizieren.*

*Denn:*

*a) Während meiner Präsenzdienstleistung erhalte ich vom Bundesheer lohnsteuerpflichtige Bezüge, d.h. das Bundesheer ist während dieser Zeit mein Dienstgeber. Nun kann mich aber dieser Dienstgeber aufgrund seiner bundesweiten Tätigkeit an einem Ort zur Dienstleistung heranziehen (sprich einberufen), der sich in zumutbarer Entfernung vom Ort meines üblichen Aufenthalts befindet, und mich dann auf seine Kosten an den Ort seiner Wahl bringen. Im Einberufungsbefehl werde ich aber aufgefordert, mich direkt an den Ort seiner Wahl zu begeben, d.h. die damit verbunden Aufwendungen sind als Dienstreisekosten abzugsfähig.*

*b) Der "Tätigkeitsbereich" des Bundesheeres ist im Wehrgesetz § 2 fixiert. Bei meinen Präsenzdienstleistungen handelt es sich aber um keinen der im genannten Paragraphen angeführten Einsatzfälle, sondern um (wörtlich) "Waffenübungen" d.h. um Fortbildungsmaßnahmen, deren persönlicher Aufwand wiederum abzugsfähig ist. Diese Fortbildungsmaßnahmen sind nicht nur abstrakt zu bewerten, sondern führen im Weiteren konkret zu einem höheren Dienstgrad bzw. einer höheren Qualifikation, die es mir wiederum ermöglicht, bei einem von mir durchaus angestrebten Auslandseinsatz nach WG § 2 Abs. 1d genommen zu werden bzw. dabei auch höhere Bezüge zu erhalten als ohne Fortbildung."*

Mit Schreiben vom 28. April 2000 (Akt Seite 40) teilte das Finanzamt dem Bw. ua. mit, dass Aufwendungen und Ausgaben die in unmittelbarem Zusammenhang mit steuerfreien Bezügen gemäß § 3 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 stehen würden, dazu zählen nach Abs. 1 Z 22 lit. a leg.cit. die Bezüge der Wehrpflichtigen nach den Abschnitten II, III, V und VI des Heeresgebührengesetzes (HGG) 1985 (ausgenommen die Entschädigung für den Verdienstentgang), nicht als Werbungskosten abgezogen werden können. Folglich würden die vom Bw. im Zusammenhang mit der Tätigkeit als Milizsoldat geltend gemachten Aufwendungen auch keine Werbungskosten darstellen. Gleichzeitig ersuchte das Finanzamt dem Bw. um Vorlage der monatlichen Reisekostenaufzeichnungen für das Kalenderjahr 1998.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 18. Juni 2000 teilte der Bw. dazu im Wesentlichen mit, dass er der Argumentation des Finanzamtes, nämlich dass die von ihm als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen im Rahmen seiner Tätigkeit als Milizsoldat (nur) mit den pauschalen steuerfreien Bezügen gemäß Abschnitt II des HGG 1985 in Zusammenhang stehen würden, nicht folgen könne. Erläuternd führte er dazu aus, dass bei jeder Waffenübung nicht nur steuerfreie Bezüge nach Abschnitt II des HGG 1985 anfallen, sondern in jedem Fall auch steuerpflichtige Bezüge nach Abschnitt VI des HGG 1985, und zwar mindestens in der Höhe der Pauschalentschädigung. Die Pauschalentschädigung sei kein Ersatz- sondern ein Zusatzverdienst, der als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nach § 69 EStG vorläufig (lohn-)besteuert wird, aber im Zuge der Veranlagung zur Gänze der Steuerpflicht unterliegt. Damit sei es auch möglich Werbungskosten geltend zu machen. Als Beilage zu diesem

Schreiben übermittelte der Bw. dem Finanzamt eine Aufstellung über seine Familienheimfahrten aus dem Kalenderjahr 1998.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 4. August 2000 (Akt Seite 51) teilte der Bw. dem Finanzamt ua. mit, dass er für 238 Tage ein tägliches Tagesgeld von S 360,-- und für die Monate Jänner bis Juni 1998 ein monatliches Nächtigungsgeld von S 3.000,--, also in Summe S 103.680,--, erhalten habe. Mit diesem Schriftsatz erweiterte der Bw. sein bisheriges Berufungsbegehren auf die Zuerkennung von Unterhaltszahlungen (Alimente für seine Kinder) als außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 9. August 2000 (Akt Seiten 58-62) wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab und führte darin zu den Streitpunkten "doppelte Haushaltsführung, Aufwendungen als Milizsoldat und Unterhaltskosten" Folgendes wörtlich aus:

*"Doppelte Haushaltsführung:*

*Verfügt ein lediger Steuerpflichtiger über keinen eigenen Haushalt am Wohnsitz der Eltern, sondern ist dort nur Mitbewohner, kann er keine Kosten als Werbungskosten geltend machen.*

*Kosten als Milizsoldat:*

*Auf die Ausführungen in den Vorhalten darf verwiesen werden.*

*Unterhaltskosten für nicht im Haushalt des Steuerpflichtigen lebende Kinder:*

*Gemäß der derzeit gültigen Gesetzeslage sind die Aufwendungen für Unterhaltszahlungen mit dem Unterhaltsabsetzbetrag abgegolten."*

Mit Schreiben vom 12. September 2000 (Akt Seite 63) stellte der Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Eine weitere konkrete Begründung, bezogen auf das bisherige Berufungsbegehren, enthält dieser Antrag nicht.

Mit Vorhalt vom 27. Dezember 2000 wurde der Bw. vom Finanzamt ersucht, Nachweise vom Österreichischen Bundesheer darüber zu erbringen, welche Bezugsteile und in welcher Höhe er für die Teilnahme an Truppenübungen im Kalenderjahr 1998 erhalten habe, die nach § 3 EStG 1988 (Tagesgeld, Dienstgradzulage, Fahrtkostenersatz) versteuert worden seien.

Diesbezüglich legte der Bw. dem Finanzamt drei Bestätigungen (Akt Seite: 65-69) vor, wobei die letzte davon am 7. März 2001 (mittels Fax) beim Finanzamt einlangte.

Im Vorlagebericht an die Abgabenbehörde zweiter Instanz, datiert mit 7. Mai 2001, Posteingang bei der Finanzlandesdirektion für Kärnten am 21. Mai 2001, stellte das Finanzamt unter Verweis auf die ergangene Berufungsvorentscheidung den Antrag, die Berufung gegen

den Einkommensteuerbescheid des Kalenderjahres 1998 möge als unbegründet abgewiesen werden. Zu den einzelnen Streitpunkten führte das Finanzamt Folgendes ergänzend aus:

**"Doppelte Haushaltsführung:** Der Bw. ist ledig und bewohnt in der Nähe seines Dienstortes eine Mietwohnung in St.V., die den Bedürfnissen eines ledigen Steuerpflichtigen voll entspricht. Im Haushalt der Eltern in F. ist der Bw. Mitbewohner ohne eigene Wohnung. In diesem Zusammenhang wurden die Kosten der Wohnung in St.V. und die Fahrtkosten zwischen St.V. und F. als Werbungskosten beantragt. Nach Ansicht des ho. Amtes sind die Voraussetzungen für eine beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung nicht gegeben, und daher die beantragten Werbungskosten nicht zu berücksichtigen.

**Werbungskosten als Milizsoldat:** Der Bw. ist Milizsoldat und hat im Kalenderjahr 1998 an mehreren Truppenübungen und freiwilligen Waffenübungen teilgenommen. Im Zusammenhang mit dieser Tätigkeit hat der Bw. militärische Fachliteratur, den Mitgliedsbeitrag zum Milizverband, Fahrtkosten (Kilometergeld) für die An- und Rückreise zu den Übungen und Taggelder als Werbungskosten geltend gemacht.

In dieser Zeit erhielt der Bw. nach den gesetzlichen Bestimmungen des HHG

- **steuerfrei:** ein Taggeld (Monatsgeld), eine Dienstgradzulage und eine Fahrtwegvergütung (wird nur dann ausbezahlt, wenn der Freifahrtschein nicht in Anspruch genommen wird).

- **steuerpflichtig:** eine Pauschalentschädigung und eine Verdienstentschädigung (beide Entschädigungen ergeben den tatsächlichen Verdienstentgang).

Da nur Teil der gesamten Einkünfte des Milizsoldaten (nur der Verdienstentgang) steuerpflichtig sind, ist es fraglich, ob die oben angeführten Aufwendungen überhaupt als Werbungskosten im Sinne des § 16 EStG berücksichtigt werden können.

**Unterhaltszahlung an nicht im gemeinsamen Haushalt lebende Kinder:** Der Bw. ist verpflichtet für 2 Kinder, die nicht seinem Haushalt angehören, den gesetzlichen Unterhalt zu leisten. Im Erstbescheid hat das ho. Amt diese Aufwendungen mit Gewährung des Unterhaltsabsetzbetrages berücksichtigt. Im Berufungsverfahren hat der Bw. zusätzlich den Antrag gestellt, die geleisteten Unterhaltszahlungen als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen. Dieser Antrag wurde in der Berufungsvorentscheidung mit der Begründung abgewiesen, dass nach der derzeit gültigen Gesetzeslage die Aufwendungen für Unterhaltszahlungen mit dem Unterhaltsabsetzbetrag abgegolten sind."

Mit Schreiben vom 19. Juli 2001 (Akt Seite 4/1999) ergänzte der Bw. sein bisheriges Berufungsbegehren. Er stellte darin den Antrag die Prämienleistung für eine Rechtsschutzversicherung in Höhe von S 1.406,13 (Jahresprämie: S 2.109,20) als Werbungskosten zu berücksichtigen. Erläuternd führte er dazu aus, dass er den Rechtsschutz 1998 zwei Mal beruflich und ein Mal privat in Anspruch genommen habe.

Im Zuge des fortgesetzten Berufungsverfahrens erging an den Bw. von Seiten der Finanzlandesdirektion (als bis 31.12.2002 zuständige Berufungsbehörde) unter der GZ RV 75/2-6/02, am 13. August 2002, nachstehender Fragenvorhalt zum Streitjahr 1998:

*"Im gegenständlichen Berufungsfall geht es erstens um die Beurteilung der Frage, ob die von Ihnen für zwei nicht haushaltszugehörige Kinder (B.C. geb. 9. Mai 1997, B.P. geb. 18. Juni 1998) geleisteten Unterhaltszahlungen in Höhe von S 67.500,-- einer steuerlichen Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung (§ 34 EStG 1988) teilhaftig werden können,*

und zweitens darum, ob die von Ihnen geltend gemachten Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung von S 32.069,79 (Miete S 27.720,--, Betriebskosten S 15.529,29, Einrichtungskosten S 6.820,50,-- abzügl. AG-Ersätze S 18.000,--), Kosten für Familienheimfahrten von S 28.800,--, Mitgliedsbeitrag zum Milizverband S 150,--, militärische Ausrüstung und Kopien S 568,--, Reisekosten als Milizoffizier S 7.924,40 (Fahrtkosten und Tagesgelder S 10.402,40 abzügl. steuerfreier Ersätze gemäß § 3 EStG 1988 von S 2.478,--) und Prämienzahlungen für eine Rechtsschutzversicherung von S 1.406,13, unter dem Titel Werbungskosten gemäß § 16 EStG 1988 anzuerkennen seien oder nicht.

### **1 Außergewöhnliche Belastungen - Unterhaltsleistungen:**

Das Begehren auf Berücksichtigung von Unterhaltszahlungen als außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 für das Kalenderjahr 1998 wurde von Ihnen erstmals im Zuge des Berufungsverfahrens mit Schriftsatz vom 4. August 2000 gestellt. Als Begründung für die Geltendmachung wurde von Ihnen u.a. angeführt, dass die im EStG enthaltene Regelung hinsichtlich der steuerlichen Behandlung von Unterhaltszahlungen nicht verfassungskonform sei.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988 gelten die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge als nicht abzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben.

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 in der Fassung (idF) des BGBl Nr. 818/1993 sind bei der Ermittlung des Einkommens nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Diese müssen außergewöhnlich sein und zwangsläufig erwachsen sowie die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Gemäß § 34 Abs. 7 Z. 1 EStG 1988 idF des BGBl I Nr. 79/1998 sind Unterhaltsleistungen für Kinder durch die Familienbeihilfe sowie gegebenenfalls den Kinderabsetzbetrag nach § 33 Abs. 4 Z. 3 lit. a und c EStG 1988 abgegolten, und zwar auch dann, wenn nicht der Steuerpflichtige selbst, sondern sein mit ihm im gemeinsamen Haushalt lebender Ehepartner (§ 106 Abs. 3) Anspruch auf diese Beträge hat. Nach Z. 2 leg.cit. sind Leistungen des gesetzlichen Unterhalts für ein Kind, das nicht dem Haushalt des Steuerpflichtigen zugehört und für das weder der Steuerpflichtige noch sein mit ihm im gemeinsamen Haushalt lebender (Ehe)Partner Anspruch auf Familienbeihilfe hat, durch den Unterhaltsabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 4 Z. 3 lit. b EStG 1988 idF des BGBl Nr. 312/1992 abgegolten. Darüber hinaus sind gemäß § 34 Abs. 7 Z. 4 EStG 1988 idF des BGBl Nr. 818/1993 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.

Die Wortfolge "und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen" in § 20 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988, BGBl. 400/1988 sowie den § 33 Abs. 4 Z. 3 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988, idF des Familienbesteuerungsgesetzes 1992, BGBl. Nr. 312/1992, den § 33 Abs. 4 Z. 3 lit. a EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988, idF des Steuerreformgesetzes 1993, BGBl. Nr. 818/1993, den § 34 Abs. 7 Z. 1 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988, idF des Familienbesteuerungsgesetzes 1988, BGBl. Nr. 312/1992, den § 34 Abs. 7 Z. 1 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988, idF des Steuerreformgesetzes 1993, BGBl. Nr. 818/1993, den § 34 Abs. 7 Z. 2 und den § 57 Abs. 2 Z. 3 lit. a EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988, jeweils idF des Familienbesteuerungsgesetzes 1992, BGBl. Nr. 312/1992, sind mit den Erkenntnissen des Verfassungsgerichtshofes Zlen. G 168/96, G 285/96 vom 17. Oktober 1997 als verfassungswidrig aufgehoben worden. Gleichzeitig legte der Verfassungsgerichtshof fest, dass die Aufhebung mit Ablauf des 31. Dezember 1998 in Kraft tritt. Gemäß Art. 140 Abs. 7 B-VG sind, wenn der Verfassungsgerichtshof in einem aufhebenden Erkenntnis eine Frist setzt, die Bestimmungen auf alle bis zum Ablauf dieser Frist verwirklichten Tatbestände mit Ausnahme des Anlassfalles anzuwenden.



Nach der anzuwendenden Gesetzeslage steht fest, dass das EStG 1988 idF des Steuerreformgesetzes 1993, die Minderung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit durch die Verpflichtung des Steuerpflichtigen zur Bestreitung des Unterhaltes von Kindern in Form von Absetzbeträgen (§ 33 Abs. 4 Z. 3 lit. a und b EStG 1988 idF des Steuerreformgesetzes 1993) ausreichend berücksichtigt. Fest steht aber auch, dass der gegenständliche Berufungsfall in Punkto "Unterhaltszahlung" keinen Anlassfall im Sinne der Erkenntnisse des Verfassungsgerichtshofes Zlen G 168/96 und G 285/96 darstellt.

Das Begehren, tatsächliche Unterhaltszahlungen in Höhe von S 67.500,-- für das Kalenderjahr 1998 als außergewöhnliche Belastung zuzuerkennen, müsste somit auf Grund der anzuwendenden Gesetzeslage zur Gänze abgewiesen werden.

## **2 Werbungskosten:**

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

Gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden:

- Z. 1) Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge als nicht abzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben.
- Z. 2 lit. a) Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.
- Z. 2 lit. b) Betriebliche oder beruflich veranlasste Aufwendungen oder Ausgaben, die auch die Lebensführung des Steuerpflichtigen berühren, und zwar insoweit, als sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung unangemessen hoch sind.
- Z. 2 lit. c) Reisekosten, soweit sie nach § 4 Abs. 5 und § 16 Abs. 1 Z 9 nicht abzugsfähig sind.
- Z. 2 lit. e) Kosten der Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeits-(Tätigkeits-)ort und Familienwohnsitz (Familienheimfahrten), soweit sie den auf die Dauer der auswärtigen (Berufs-) Tätigkeit bezogenen höchsten in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c angeführten Betrag übersteigen.

Damit ein berufsspezifischer Aufwand in konkreter beruflicher Situation steuerlich überhaupt als Werbungskosten berücksichtigt werden kann, setzt allerdings auch voraus, dass ein solcher, ebenso wie Betriebsausgaben, nachgewiesen oder zumindest glaubhaft gemacht wird. Des Weiteren genügt es keinesfalls bei Aufwendungen, deren Werbungskostencharakter strittig ist, nur die Tatsache der Verausgabung nachzuweisen. Daher ist es Aufgabe des Steuerpflichtigen, in Erfüllung der ihm obliegenden Mitwirkungspflicht, die für den Werbungskostencharakter sprechenden Gründe im Verwaltungsverfahren eingehend darzulegen.

### **2.1 Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung:**

Nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. das Erkenntnis des VwGH vom 18. Dezember 1997, ZI 96/15/0259) können bei einem alleinstehenden Arbeitnehmer die Kosten für eine beruflich veranlasste Begründung eines zweiten Haushaltes am Beschäftigungsort vorübergehend als Werbungskosten geltend gemacht werden. Eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung setzt auch einen Familienwohnsitz bzw. -haushalt voraus, welcher zu berufsbedingten Mehraufwendungen führt. Bei einem alleinstehenden Arbeitnehmer wird die Verlegung seines Wohnsitzes zum Beschäftigungsort im Allgemeinen mit einem Zeitraum von sechs Monaten als zumutbar angesehen. Bei Arbeitnehmern jedoch, die in Berufszweigen mit einer hohen Fluktuationsrate tätig sind bzw. deren Arbeitsstellen sich

*ständig wechseln, kann dieser Zeitraum überschritten werden, insbesondere dann, wenn die – konkrete, ernsthaft und latent drohende – Möglichkeit einer häufigen Abberufung zu entsprechend weit entfernten Arbeitsstellen gegeben ist (vgl. dazu u.a. die Ausführungen und Judikaturverweise in den Lohnsteuerrichtlinien (LStR) 2002, Stichwort: doppelte Haushaltsführung, RZ'en 341 – 352, diese stehen Ihnen im Internet unter "www.bmf.gv.at/Steuern/Richtlinien kostenlos zur Verfügung).*

*Auf Grund der gegebenen Aktenlage steht fest, dass Sie seit 13. Jänner 1997 bei der Fa.Ö. Hoch- u. Tiefbau GmbH., L., mit ständigem Arbeitsort (Baustelle) "Baulos: S./NÖ" in St.V. in einem Arbeitsverhältnis stehen und am Arbeitsort in St.V., eine Mietwohnung bewohnen. In Ihrer Berufungsschrift vom 16. April 2002 brachten Sie unter Pkt. 1a und 1b u.a. vor, dass in Ihrem Dienstvertrag u.a. auch eine jederzeitige Versetzungsmöglichkeit vereinbart worden sei, Ihr Arbeitgeber mit 1. Juli 1998 die Kosten der Mietwohnung in St.V. übernommen habe, und dass Sie in einem Familienverband mit Ihren Eltern leben.*

*Nach der derzeitigen Aktenlage wurde von Ihnen ein konkreter Nachweis über das tatsächliche Vorliegen von Voraussetzungen einer auf Dauer angelegten doppelten Haushaltsführung noch nicht erbracht. Zu einer Nachweisführung werden von Ihnen nachfolgende Unterlagen bzw. Beweismittel benötigt:*

- 1. Nachweise darüber, dass Sie im Streitzeitraum 1998 in F., D. 10, über einen eigenen Haushalt (Wohnung) verfügten. Benötigt wird in diesem Zusammenhang jedenfalls: Einen Meldenachweis, der Nachweis über das Tragen von konkreten Wohnungs- und Haushaltskosten (Kj. 1998) und die Vorlage eines Wohnungs(Haus)planes, aus dem hervorgeht, welche Räume (Wohnung) von Ihnen und welche Räume (Wohnung) von Ihren Eltern bzw. welche Räume gemeinsam genutzt werden.*
- 2. Der Mietvertrag für die Wohnung St.V. ist vorzulegen.*
- 3. Die Vorlage Ihres Dienstvertrages und aller schriftlicher Zusatzvereinbarungen dazu (u.a. die Vereinbarung über das Tragen der Mietwohnungskosten für St.V. ab 1. Juli 1998).*
- 4. Ihre in der Berufungsschrift aufgestellte Behauptung, nämlich dass Sie vom Betriebsort (St.V.) jederzeit versetzbar sein würden, ist durch Vorlage entsprechender Unterlagen (div. Schriftverkehr mit dem Arbeitgeber, etc.) unter Beweis zu stellen. Welche konkrete Versetzungsmöglichkeit (wann und wohin) hat seit 13. Jänner 1997 und im Besonderen im Streitzeitraum 1998 und 1999 für Sie bestanden? Um Vorlage entsprechender Arbeitgeberbestätigungen wird ersucht.*
- 5. Was galt in Ihrem Fall als ständiger Dienst- bzw. Arbeitsort? Sollte dieser im Dienstvertrag nicht angeführt sein, so ist darüber eine gesonderte Arbeitgeberbestätigung vorzulegen.*
- 6. Aus den in den Verwaltungsakten (Kj.: 1997 – 1999) einliegenden Unterlagen geht hervor, dass Sie im Kalenderjahr 1997 und im gesamten Streitzeitraum 1998 und 1999 ausschließlich an der Baustelle "S./NÖ" gearbeitet haben. Sollte diese Annahme unrichtig sein, so wird um konkrete Orts- und Zeitangaben (Dauer) Ihrer jeweils anderen Tätigkeits- bzw. Baustelleneinsätze ersucht.*

*Im Falle der Nachweisführung bzw. –erbringung einer "doppelten Haushaltsführung", wären nach der dztg. Aktenlage im vorliegenden Berufungspunkt die von Ihnen beantragten Aufwendungen in Höhe von S 32.069,79 (Miete S 27.720,--, Betriebskosten S 15.529,29, Einrichtungskosten S 6.820,50,-- abzügl. AG-Ersätze S 18.000,--) unter dem Titel Werbungskosten anzuerkennen*

## **2.2 Kosten für Familienheimfahrten:**

*Wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung gegeben sind, so können die Aufwendungen für Familienheimfahrten eines Arbeitnehmers vom Wohnsitz am Arbeitsort zum Familienwohnsitz im Rahmen der durch § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 gesetzten Grenzen grundsätzlich als Werbungskosten Berücksichtigung finden. Nach der Judikatur des VwGH ist einem alleinstehenden Arbeitnehmer jene Anzahl von Heimfahrten vom jeweiligen Arbeitsort zur Wohnung in seinem Heimatort zuzuerkennen, die ausreicht, damit dieser innerhalb angemessener Zeiträume dort nach dem Rechten sehen könne. Bei einem allein stehenden Steuerpflichtigen wird das monatliche Aufsuchen des Heimatortes, als ausreichend anzusehen sein, wenn dieser am Heimatort tatsächlich über eine eigene Wohnung verfügt (vgl. die Erkenntnisse des VwGH vom 22. September 1987, ZI 87/14/0060 und vom 13. September 1994, ZI 94/14/0066). Der Besuch der Eltern, auch wenn dieser aus deren Pflegebedürftigkeit notwendig erscheint, ist nicht als beruflich veranlasste Familienheimfahrt zu werten.*

*Im vorliegenden Berufungspunkt ist die Zuerkennung der beantragten Aufwendungen in Höhe von S 28.800,-- für das Aufsuchen der Wohnung im Heimatort ausschließlich von der Nachweisführung der "doppelten Haushaltsführung" abhängig.*

### **2.3 Rechtsschutzversicherung:**

*Die wesentlichste Aussage des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 ist die, dass gemischt veranlasste Aufwendungen, also Aufwendungen mit einer privaten und betrieblichen Veranlassung grundsätzlich nicht abzugsfähig sind.*

*Soweit eine Rechtsschutzversicherung nachweislich ausschließlich auf Berufs- und Arbeitsrechtsschutz bezogen ist, ist die Prämie dafür jedoch als Werbungskosten abzugsfähig.*

*Mit Schriftsatz vom 19. Juli 2001 beantragten Sie für das Kalenderjahr 1998 die Anerkennung einer Prämienzahlung in Höhe von S 1.406,13 (Versicherer: Allianz Elementar Vers. AG, Versicherung für den privaten Bereich, A56, Sparten: Haushalt und Rechtsschutz) als Werbungskosten. Als Begründung für die Geltendmachung führten Sie an, dass Sie die Rechtsschutzversicherung im Jahr 1998 drei Mal in Anspruch genommen hätten, wovon zwei Mal eine berufliche Bedingtheit vorlag.*

*Dass die in Rede stehende Rechtsschutzversicherung auch auf Berufs- und Arbeitsrechtsangelegenheiten Anwendung finden mag und findet, wird nicht in Abrede gestellt. Die Höhe der Abzugsfähigkeit von Versicherungsprämien zu einer kombinierten Privat- und Berufsrechtsschutzversicherung kann jedoch nicht aus deren beruflichen oder privaten Inanspruchnahme abgeleitet bzw. geschätzt werden.*

*Sie werden daher ersucht einen Nachweis darüber zu erbringen, welcher Anteil (Versicherungssumme und Bruttoprämie) von der in Rede stehenden Kombinationsversicherung konkret auf die Sparte "Berufs- und Arbeitsrechtsschutz" entfällt.*

*Nur bei entsprechender Nachweisführung könnte der jeweilige Prämienanteil der Berufs- und Arbeitsrechtsschutzversicherung als Werbungskosten zum Ansatz gelangen.*

### **2.4 Aufwendungen als Milizoffizier:**

*Die vom Finanzamt im Schreiben vom 28. April 2000 geäußerte Rechtsansicht, nämlich dass Aufwendungen, soweit diese mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen (z.B. jene nach § 3 Abs. 1 Z 22 lit. a EStG 1988) in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, nach § 20 Abs. 2 EStG 1988 nicht abgezogen werden können, wird bestätigt (vgl. dazu die Ausführungen in den LStR 2002, RZ 229). Aufwendungen hingegen, die durch eine berufliche Tätigkeit veranlasst sind und auf die Erzielung von steuerpflichtigen Einnahmen ausgerichtet sind, können grundsätzlich Werbungskosten darstellen.*

### **2.4.1 Mitgliedsbeitrag zum Milizverband:**

*Beiträge zu Berufs- und Interessenvertretungen, welche darauf ausgerichtet sind, spezielle berufliche Interessen der Mitglieder zu fördern, stellen Werbungskosten dar.*

*Ihrem diesbezüglichen Berufungsvorbringen kommt daher insoweit sehr wohl Berechtigung zu, und es ist beabsichtigt, den geltend gemachten Mitgliedsbeitrag zum Milizverband von S 150,-- als Werbungskosten anzuerkennen.*

### **2.4.2 Arbeitsmittel:**

*Nachgewiesene Kosten für Arbeitsmittel und Aufwendungen, die der beruflichen Fortbildung dienen, sind grundsätzlich als Werbungskosten abzugsfähig.*

*Im Zusammenhang mit Ihrer Milizoffizierstätigkeit wurde von Ihnen unter der Bezeichnung "militärische Ausrüstung und Kopien für BH-Übungen" ein Betrag von S 568,-- geltend gemacht.*

*Die Rechnungen bzw. Zahlungsbelege über den geltend gemachten Aufwandsbetrag sind vorzulegen. Ebenso ist der Nachweis zu erbringen, dass es sich hierbei um berufsbedingte Aufwendungen gehandelt hat, und dass von der Arbeitgeberseite hierfür keine Ersatzleistung erfolgte.*

### **2.4.3 Reisekosten:**

*In diesem Berufungspunkt steht in Streit, ob die von Ihnen unter dem Titel "Reisekosten" geltend gemachten Fahrtkosten und Tagesgelder, die Ihnen durch die Teilnahme an "Freiwilligen Waffenübungen und Truppen-Waffenübungen" erwachsen waren, als Werbungskosten abzugsfähig sind.*

*Im II. und III. Hauptstück des Heeresgebührengesetzes 1992, BGBl. Nr. 422, sind u.a. die Fahrtkostenvergütungen (Anspruch auf notwendige Fahrtkosten für die Hin- und Rückfahrt auf der Wegstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte) und die Verpflegungskosten (unentgeltliche Teilnahme an der Verpflegung) geregelt. Fest steht, dass diese Ansprüche und Leistungen unter die Steuerbefreiung des § 3 Abs. 1 Z 22 lit. a EStG 1988 fallen. Da die von Ihnen beantragten Fahrtkosten in Höhe von S 8.588,20 und die Verpflegungsmehraufwendungen/Tagesgelder in Höhe von S 720,-- in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit steuerfreien Bezugsteilen nach § 3 leg.cit. als Milizoffizier stehen, sind diese gemäß § 20 Abs. 2 EStG 1988 steuerrechtlich auch nicht abzugsfähig.*

*Darüber hinaus müsse zu den in Streit stehenden "Reisekosten" noch Nachstehendes ergänzend ausgeführt werden:*

*Unbestritten ist, dass zu den Werbungskosten auch Aufwendungen für ausschließlich beruflich veranlasste Reisen (§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988) gehören. Diese Aufwendungen sind ohne Nachweis ihrer Höhe als Werbungskosten anzuerkennen, soweit sie die aus § 26 Z 4 leg.cit. ergebenden Beträge nicht übersteigen. Eine beruflich veranlasste Reise liegt dann vor, wenn sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit (Ort der Betriebsstätte) entfernt, ohne dass dadurch der bisherige Mittelpunkt seiner Tätigkeit aufgegeben wird. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. die Erkenntnisse des VwGH vom 27. Juni 1989, ZI 88/14/0197 und vom 20. Juni 1990, ZI 87/13/0160) sind auch Truppenübungen als "beruflich veranlasste Reisen" anzusehen, wenn diese militärischen Übungen bzw. gefechtsmäßige Tätigkeiten durch Handhabung von Waffen und Geräten nicht im Nahbereich des Dienstortes (Kaserne) stattfinden.*

*In Ihrer Reisekostenaufstellung ist für den Zeitraum vom 24. bis 26. September 1998 unter der Rubrik Reiseziel/zweck die Besorgung von Plankopien und eine Wegstrecke von zusätzlich 8 Km angeführt. Wenn Sie den Nachweis dafür erbringen, dass es sich hierbei um eine be-*

ruflich veranlasste Reise gehandelt hat (Dienstbefehl bzw. –auftrag zum Verlassen der Kaserne mit Privat-PKW, ohne Fahrtkostenersatz von Seiten des Arbeitgebers), so könnten dafür S 39,20 als Werbungskosten zum Ansatz gelangen.

Unter Beachtung vorstehender Ausführungen kann das Vorliegen weiterer "beruflich veranlasster Reisen" im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 mangels des Nachweises des Verlassens des Nahbereiches der jeweiligen Kasernen (Dienst- bzw. Garnisonsorte) anlässlich militärischer Übungen auch nicht bejaht werden.

#### **2.4.5 Fahrtkosten:**

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 sind Werbungskosten auch Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Grundsätzlich sind die daraus erwachsenen Fahrtkosten für die Zurücklegung des Arbeitsweges durch den Verkehrsabsatzbetrag abgegolten, der allen aktiven Arbeitnehmern unabhängig von den tatsächlichen Kosten zusteht. Darüber hinaus stehen Werbungskosten in Form des Pendlerpauschales gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 nur dann zu, wenn

- entweder der Arbeitsweg eine Entfernung von mindestens 20 Kilometer umfasst ("kleines Pendlerpauschale") oder
- die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumindest hinsichtlich des halben Arbeitsweges nicht möglich oder nicht zumutbar ist und der Arbeitsweg mindestens 2 Kilometer beträgt ("großes Pendlerpauschale").

Für die Zuerkennung des Pendlerpauschales müssen die entsprechenden Verhältnisse im Lohnzahlungszeitraum überwiegend gegeben sein. Im Falle des Bestehens mehrerer Wohnsitze bemisst sich die Wegstrecke für die Zuerkennung des Pendlerpauschales von der Entfernung der Arbeitsstätte zum nächstgelegenen Wohnsitz. Mit dem Verkehrsabsatzbetrag gemäß § 33 Abs. 5 Z 1 EStG 1988 und den Pauschbeträgen nach § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 sind jedoch alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten.

Auch Ihre geltend gemachten Fahrten für die Wegstrecke vom Wohnsitz in St.V. zum jeweiligen Dienst- bzw. Garnisonsort (Kaserne) und retour des Kalenderjahres 1998 (St.V. – Wien am 3. und 5. Juli; je St.V. – A. am 3., 5., 24. und 26. September sowie am 29. und 31. Oktober) stellen steuerrechtlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte dar.

Auf Grund dieser dargelegten Sach- und Rechtslage müsse (ebenfalls) davon ausgegangen werden, dass der von Ihnen geltend gemachte Fahrtkostenaufwand für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte in Höhe von S 8.588,20 (2.318 Km x S 4,90 = S 11.358,20 abzügl. AG-Fahrtkostenvergütung S 2.770,--) nicht als Werbungskosten zum Abzug zu bringen wäre.

#### **2.4.6 Tagesgelder:**

Die Rechtfertigung für die Annahme von Werbungskosten bei Reisebewegungen liegt in dem dabei in typisierender Betrachtungsweise angenommenen Verpflegungsmehraufwand gegenüber den ansonsten am jeweiligen Aufenthaltsort anfallenden und gemäß § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähigen (üblichen) Verpflegungsaufwendungen. Weist der Arbeitnehmer nach, dass er anlässlich einer beruflich veranlassten Reise einen Teil des Verpflegungsaufwandes selbst zu tragen hat, weil ihm vom Arbeitgeber die vollen Tagesgeldsätze des § 26 Z 4 lit. b EStG 1988 nicht ersetzt werden, kann er den Unterschiedsbetrag zwischen diesem Satz und dem tatsächlich vom Arbeitgeber erhaltenen Ersatz als Werbungskosten geltend machen. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist jedoch der Dienstreisebegriff des § 26 Z 4 EStG 1988 nicht ident mit dem Reisebegriff des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988. So ist auch die Ermittlung der "Reisezeit" nicht nach dienst- bzw. gebührenrechtlichen, sondern allein nach einkommensteuerrechtlichen Gesichtspunkten zu ermitteln.

Wie bereits in den vorstehenden Punkten dargelegt wurde, stellen Fahrten zwischen Wohnung (Wohnsitz) und Arbeitsstätte (Kaserne) keine beruflich veranlassten Reisen dar, weshalb die unter dem Titel "Tagesgelder" (Mehrverpflegungsaufwendungen) geltend gemachten Aufwendungen in Höhe von S 720,-- auch keine Werbungskosten darstellen. An dieser Beurteilung vermag auch der allgemein gehaltene Berufungseinwand, dass es sich bei den "Waffenübungen" um Fortbildungsmaßnahmen gehandelt habe, nichts zu ändern, da die Fortbildungsmaßnahme laut Aktenlage eben am jeweiligen Arbeitsort (Kaserne) stattfand. Bemerkt wird auch, dass aus dem von Ihnen im Schreiben vom 18. Juni 2000 angestellten Judikaturverweis ("Reisekosten eines Berufsoffiziers", Erkenntnis des VwGH vom 20. Juni 1990, ZI 87/13/0160) keine Relevanz für den gegenständlichen Berufungsfall ableitbar ist, da im besagten VwGH-Beschwerdefall ein anderer Sachverhalt zur rechtlichen Beurteilung vorlag."

Nach fünf Fristerstreckungsansuchen brachte der Bw. mit Schreiben datiert vom

28. Februar 2003, Posteingang beim UFS am 2. April 2003, nachfolgende Stellungnahme ein:

*"Zum genannten Schreiben nehme ich wie folgt Stellung:*

**Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1998 vom 14. März 2000:**

**1) Außergewöhnliche Belastungen – Unterhaltsleistungen:**

*Das Begehren wird in diesem Punkt von mir zur Gänze zurückgezogen.*

**2) Werbungskosten:**

**2.1) Doppelte Haushaltsführung:**

*Gemäß den Unterpunkten liegen in der Anlage bei:*

1. *Der Meldenachweis über den Hauptwohnsitz in F., D., im Streitzeitraum 1998 und 1999 (Anlage 01).*

2. *Der Mietvertrag für den berufsbedingten Zweitwohnsitz in St. V., N.Str. (Anlage 02).*

3. *Der Dienstvertrag als Angestellter der Fa.Ö. (Anlage 03); die Zusatzvereinbarung über das Tragen der Mietkosten für die Wohnung in St. V. befindet sich auf dem Mietvertrag lt. Unterpunkt 2).*

4. *Die Arbeitgeberbestätigung über die jederzeitige Versetzbarkeit vom Betriebsort (Anlage 04).*

5. *Bestätigung über den ständigen Dienst- bzw. Arbeitsort: siehe Unterpunkt 3 und 4).*

*Im Weiteren möchte ich festhalten:*

*Ad 1. Aus dem Meldenachweis geht hervor, dass ich mit meinen Eltern G.S. und E-M.S. in einem Haushalt gelebt habe (dh. eigenes Zimmer, aber gemeinsame Benützung von Sanitärräumen, Küche, Wohnräumen, etc.) bzw. dass diese den gemeinsamen Haushalt noch vor mir verlassen haben (mein Vater durch seinen Tod am 22.3.1999 bzw. meine Mutter am 1.10.1999). Allerdings war diese Wohnsitznahme nicht kostenlos: Erstens beteiligte ich mich durch einen monatlichen Wohnbeitrag von ATS 1.000,- an den laufenden Kosten (diese Summe gab ich meinem Vater anlässlich der Heimfahrten ohne Beleg), zweitens war es notwendig, für anfallende Arbeiten im Haushalt, die weder von meinem Vater noch von meiner Mutter erledigt werden konnten, im Schnitt monatlichen einen Arbeitstag à 10 Stunden zu investieren (ebenfalls anlässlich der Heimfahrten). Wie ich schon in meinem Schreiben vom 16.4.2000 feststellte, war mein Vater zuckerkrank bzw. litt er unter den Folgekrankheiten wie vermindertem Sehvermögen bzw. Polyneuropathie (diese Angaben können anhand seines*

St.Nr.1., FA X. überprüft werden). Er war damit wie meine Mutter bei vielen körperlich intensiven, für die Haushaltsführung aber notwendigen Arbeiten nicht in der Lage, diese zu bewältigen (erschwerend kommt auch die Lage des Hauses und damit des Haushalts F., D., hinzu, da sich dieses auf ca. 1.100 m Seehöhe in einem Weiler befindet und nur über Kachelöfen und vereinzelte Elektrospeicher verfügt), dh. er war zwar wie meine Mutter kein Pflegefall, meine Mitarbeit im Haushalt war aber von essentieller Natur (sonst hätte diese Arbeit von einer bezahlten Hilfskraft erledigt werden müssen).

Wenn man die Angemessenheit meines Haushaltskostenbeitrages betrachtet, so ergibt sich folgendes Bild: Die Gesamtkosten setzen sich zusammen aus jährlicher Abschreibung für das Haus von 30.000,-- ATS (Verkehrswert des Hauses 2 Mio. ATS, Abschreibungssatz 1,5 % pro Jahr), ca. 5.000,-- ATS/Jahr für Kommunalabgaben bzw. -gebühren (Hauskläranlage bzw. lokale Wasserversorgung), ca. 7.000,-- ATS/Jahr für Hausversicherung, ca. 10.000,-- ATS/Jahr für Stromgrundgebühr, Fernsehgrundgebühr, Rauchfangkehrer, etc., dh. sie betrugen ca. 52.000,-- ATS pro Jahr. Wenn nun nach dem Wertersatzprinzip meine Arbeitskosten mit 200,- - ATS je Stunde bewertet werden, so ergibt sich ein Jahresaufwand meinerseits von  $12 \times 10 \times 200 = 24.000,--$  ATS, dh. zusammen mit der geldbaren Kostenbeteiligung war mein Anteil durchaus angemessen (im Übrigen wird darauf verwiesen, dass Kosten nach allgemein gültiger Definition "der mit Geld bewertete Verbrauch an Gütern und Zeit" sind, also nicht unbedingt geldbare Belastung bedeuten).

Im Weiteren möchte ich festhalten, dass die von mir zur Haushaltsführung durchgeführten Arbeiten auch insofern in meinem Interesse lagen, da mir schon zu Lebzeiten von meinem Vater in einem mündlichen Vertrag ein Anteil am betreffenden Haus F., D., zugesichert wurde. Die Rechtmäßigkeit dieses mündlichen Vertrages äußert sich auch dadurch, dass es nach dem Tod meines Vaters nur eine Verlassenschaftsverhandlung gab (nämlich am 10.5.1999), worauf das BG X. bereits am 31.5.1999 die Einantwortungsurkunde ausfertigte (AZ.A.) bzw. das Finanzamt A. am 8.2.2000 den zugehörigen Erbschaftssteuerbescheid erließ (St.Nr.0.). Im Weiteren schenkte mir meine Mutter mit 27.12.2000 auch die Hälfte ihres Anteiles an der Liegenschaft (Notar ...); hier erließ das Finanzamt A. am 12.3.2001 den Schenkungssteuerbescheid (St.Nr. ...). Das bedeutet also, dass ich mit 31.5.1999 zu einem Viertel bzw. mit 27.12.2000 zur Hälfte Eigentümer des Hauses F. D., bin.

Ad. 4. u. 5. In diesem Punkt werden die entscheidenden Kriterien bestätigt, nämlich der Dienstort L., weiters, dass eine jederzeitige und konkrete Versetzbarkeit vom Arbeitsort St. V. vorlag, sowie (bei einem von vornherein geplanten Einsatz meiner Person bis zum Bauende) eine maximale Bestätigungsdauer von vier Jahren und 1 Monat am Arbeitsort St. V.. Was die zwei letzten Punkte betrifft, ist nach den Lohnsteuerrichtlinien RZ 345 eine Verlegung des Familienwohnsitzes nicht zumutbar. Es wird auch auf die VwGH-Erkenntnisse 17.2.1999, 95/14/0059 sowie 3.3.1992, 88/14/0081) verwiesen.

Aus dem oben Stehenden ergibt sich für mich, dass die von mir beantragten Aufwendungen als Werbungskosten anzuerkennen sind.

## **2.2) Kosten für Familienheimfahrten:**

Begründung und Bestätigungen siehe Punkt 2.1), Doppelte Haushaltsführung. Auch hier ergibt sich für mich, dass die von mir beantragten Aufwendungen als Werbungskosten anzuerkennen sind.

## **2.3) Rechtsschutzversicherung:**

Sie führen in Ihrem Schreiben an, dass lt. § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 gemischt veranlasste Aufwendungen, also Aufwendungen mit einer privaten und betrieblichen Veranlassung, grundsätzlich nicht abzugsfähig sind und verlangen weiters einen Nachweis der

*Versicherung über den Anteil der Versicherungssumme und Prämie betreffend die Sparte "Berufungs- und Arbeitsrechtsschutz". Ich kann mich Ihrer Meinung, dass im vorliegenden Fall der genannte Gesetzestext anzuwenden ist, nicht anschließen.*

*Nun ist es zwar prinzipiell möglich, als Arbeitnehmer bei einer Versicherungsgesellschaft eine Rechtsschutzversicherung zu beantragen, die nur die berufsbezogenen Risiken abdeckt – allerdings fielen in diese Versicherung nicht nur die arbeitsrechtlichen Risiken hinein, sondern auch solche wie Lenkerrechtsschutz bei Fahrten von und zum Arbeitsplatz oder dienstlich begründeten Fahrten u.ä. Derartige Risiken bestehen aber eben nicht nur in der beruflichen Sphäre, sondern auch in der privaten. Aus ökonomischen Gründen (Kostenregression bei zusammengelegten Risiken bzw. bei höheren Versicherungssummen) ist es dann aber sowohl für die Versicherungsgesellschaft als auch für den Versicherungsnehmer günstiger, keine explizite Aufteilung in einen beruflichen bzw. privaten Anteil vorzunehmen.*

*Wie Sie nun aus der Versicherungsbestätigung lt. Anlage 05 erkennen können, existiert im vorliegenden Fall eine von Ihnen geforderte Kalkulation und damit eine a-priori-Aufteilung der Prämie bzw. der Versicherungssumme in einen beruflichen bzw. einen privaten Anteil von Seiten der Versicherung nicht.*

*Dennoch beantrage ich eine Anerkennung des beruflich bedingten Antelles der Versicherungsprämie. Was nämlich das von Ihnen angesprochene Aufteilungsverbot betrifft, ist dieses kein absolutes: So ist es möglich, bei Kosten für ein Privatfahrzeug oder ein Privattelefon einen beruflichen Anteil im Nachhinein als Werbungskosten auszuscheiden – anhand der beruflich gefahrenen Kilometer bzw. der beruflich bedingten Telefonminuten. Und genau das ist hier auch möglich: Anhand der angefallenen Versicherungsfälle – die eindeutig der beruflichen oder der privaten Sphäre zugeordnet werden können – kann eine a-posteriori-Aufteilung der Versicherungsprämie durchgeführt werden. Für den Fall, dass kein Versicherungsfall eintritt (also auch nicht in der beruflichen Sphäre), verbleibt die Bezahlung der Prämie zur Gänze im privaten Bereich (obwohl auch das berufliche Risiko gedeckt ist). Für den anderen Extremfall, dass nur Versicherungsfälle in der beruflichen Sphäre auftreten, fällt aber eben auch die Prämie zur Gänze in den Bereich der Werbungskosten – allerdings bin ich der Meinung, dass hier auch der § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 (Unangemessenheit der Prämie) nicht zutrifft.*

*Weiters habe ich in der Anlage 06 eine von der Versicherungsgesellschaft ausgedruckte Übersicht der bisher angefallenen Versicherungsfälle (samt einer Anforderung von Versicherungsschutz) beigelegt (bei näheren Fragen ersuche ich Sie, sich direkt mit dem Versicherungsagenten Hrn. P. in Verbindung zu setzen; für diesen Fall erkläre ich mein Einverständnis zur Entbindung von der Datenschutzpflicht). Aus dieser Übersicht ergibt sich, dass im Jahr 1998 vier Versicherungsfälle eingetreten sind, von denen drei in den beruflichen Bereich fallen (9.4.1998: Rechtsberatung wegen falscher Betriebskostenabrechnung Wohnung St. V.; 21.9.1998: Sachbeschädigung in der Wohnung St. V. durch Fa. S. samt Einklagen der Forderung; 26.11.1998: Rechtsberatung wegen angefallener Reinigungskosten in der Wohnung St. V., Forderung gegenüber neuen Vermietern inkl. Erledigung), damit korrigiere ich den in meinem Schreiben vom 19.7.2001 genannten Betrag auf ATS 1.581,90, welche ich als Werbungskosten begehre.*

#### **2.4) Aufwendungen als Milizoffizier:**

*Ihre Darstellung in diesem Punkt ist im Prinzip richtig. Aber eben nur im Prinzip – denn im vorliegenden Fall (Tätigkeit als Milizoffizier) wurden Aufwendungen getätigt, die nicht nur mit steuerfreien Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, sondern sehr wohl auch mit steuerpflichtigen (wobei die steuerpflichtigen die steuerfreien bei Weitem überwiegen, nämlich im Verhältnis von ca. 3 zu 1). Wie sonst erklären Sie sich die Angaben im Einkommensteuerbescheid 1998 vom 14.3.2000 bzw. vom 9.8.2000 (jeweils Blatt 1, 4 und 5),*



*wo sehr wohl vom Bundesheer ausbezahlt, steuerpflichtige Bezüge ausgewiesen sind?  
Warum habe ich diese Bezüge erhalten, wenn nicht durch militärische Übungen?*

*Wenn ich also steuerpflichtige Bezüge erhalte, warum werden dann die damit verbundenen Aufwendungen nicht anerkannt?*

*Im Weiteren begehre ich die Anerkennung meiner Aufwendungen als Milizoffizier als Werbungskosten wie in den bisherigen Schreiben dargestellt (siehe auch unten).*

#### **2.4.1) Mitgliedsbeitrag zum Milizverband:**

*Ihrer Darstellung ist von meiner Seite nichts hinzuzufügen bzw. entgegenzusetzen.*

#### **2.4.2) Arbeitsmittel:**

*Die geforderten Rechnungen samt Arbeitgeberbestätigung sind in der Anlage 07 ersichtlich.*

#### **2.4.3) Reisekosten:**

*In diesem Punkt stellen Sie dar, dass die von mir beehrte Anerkennung von Reisekosten anlässlich militärischer Übungen nach § 20 Abs. 2 EStG 1988 nicht gewährt werden kann, weil eben diese Reisekosten in einem angeblich unmittelbar wirtschaftlichen Zusammenhang mit steuerfreien Bezugsteilen nach § 3 Abs. 1 Z 22 lit. a EStG 1988 stehen (Bezüge nach dem II. und III. Hauptstück HGG 1992, u.a. Fahrtkostenvergütung bzw. unentgeltliche Verpflegstellnahme). Ich halte diese Darstellung für zumindest bizarr und begehre die Anerkennung der genannten Kosten mit folgender Begründung:*

*Der § 20 Abs. 2 EStG 1988 schreibt fest, dass "Aufwendungen und Ausgaben, soweit sie mit nicht steuerfreien Einnahmen ( ... ) in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, nicht abgezogen werden dürfen". Das bedeutet im Weiteren, dass es bei Ausgaben und Aufwendungen, die (auch) zu steuerfreien Einnahmen führen, kein höherwertiges oder dazwischenliegendes wirtschaftliches Motiv geben darf, welches zur Absetzbarkeit führt. Entscheidend für die Anwendung des genannten Paragraphen ist also nicht die Folge von steuerfreien Einnahmen aufgrund von getätigten Aufwendungen und Ausgaben, sondern die Unmittelbarkeit. Und die ist meiner Ansicht in meinem Fall nicht gegeben, wie im Weiteren dargestellt:*

*1. Straf- und disziplinarrechtliche Konsequenzen gem. Wehrgesetz, MilStG und HDG wären das logische Ergebnis des Nichtbefolgens eines militärischen Einberufungsbefehles samt sich den daraus ergebenden wirtschaftlichen Folgen.*

*2. Gem. § 2 Abs. 2 Heeresgebührengesetz 1992 bestehen Ansprüche aus diesem Gesetz nur für Zeiten, die in die Dienstzeit der Anspruchsberechtigten einzurechnen sind. Das betrifft auch die von Ihnen genannten steuerfreien Bezüge. Eine Ausnahme gibt es unter anderem bei einer nicht verschuldeten Verhinderung beim Antreten einer Kader- oder Truppenübung: Dann fielen allerdings nur Bezüge nach dem VI. Hauptstück HGG an und die sind steuerpflichtig.*

*3. Doch selbst bei freiwilligen Waffenübungen fallen steuerpflichtige Bezüge nach dem (von Ihnen unerwähnt gebliebenen) VI. Hauptstück an und bei streng ökonomischer Betrachtung drängen diese die steuerfreien Bezüge in den Hintergrund. Hiezu ein Rechenbeispiel mit aktuellen Zahlen (für die Streitjahre 1998 und 1999 müsste die Berechnung nach dem HGG 1992 analog erfolgen): Nach § 3 Abs. 1 sowie § 4 HGG 2001 in Verbindung mit der Verordnung des Bundesministers für Landesverteidigung über die Dienstgradzulage (BGBl. II Nr. 222/2001) erhielt ich im Jahr 2002 bei einer militärischen Übung einen (fiktiven) monatlichen Barbezug von 8,46 vH (Monatsgeld) sowie 10,61 vH (Dienstgradzulage, Dienstgrad Hauptmann) des Bezugsansatzes, i.e. nach der Verordnung des Bundesministers für Landesverteidigung über die Bezüge der Anspruchsberechtigten (BGBl. II, Nr. 420/2001)*

156,6 plus 196,4, in Summe 353,0. Hingegen betrugen die steuerpflichtigen Barbezüge nach § 36 Abs. 1 HGG 2001 48 vH des Bezugsansatzes je Monat, i.e. 888,4. Sogar bei Berücksichtigung des Spitzensteuersatzes von 50 % verblieben netto 24 vH des Bezugsansatzes, also 444,2. In diesem Betrag ist eine eventuelle Entschädigung nach § 36 Abs. 2 HGG 2001 noch gar nicht berücksichtigt.

4. Nach § 26 Z 4 darf der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer steuerfreie Ersätze leisten für Aufwendungen, die anlässlich einer Dienstreise anfallen (mit Obergrenzen lt. lit. a bis e). Dass es sich bei meinen militärischen Übungen um dienstlich begründete Reisen und nicht a priori um "Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsplatz" handelt, wird weiter unten dargestellt.

5. Auch bei einem zivilen/privaten Arbeitgeber sind am Arbeitsplatz abgegebene Mahlzeiten und Getränke nach § 3 Abs. 1 Z 17 und 18 steuerfrei. Was würde im Übrigen passieren, wenn die von Ihnen dargestellte Meinung auf ähnlich gelagerte Fälle im zivilen Bereich übertragen würde, z.B. ein Arbeitnehmer erhält an seiner Arbeitsstätte eben freie Mahlzeiten? Darf er dann kein Pendlerpauschale oder andere Werbungskosten geltend machen?

Sie behaupten weiters, dass eine beruflich veranlasste Reise dann vorliegt, wenn sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit (Ort der Betriebsstätte) entfernt, ohne dass dadurch der bisherige Mittelpunkt seiner Tätigkeit aufgegeben wird. Für diese Darstellung habe ich in den maßgeblichen Gesetzen, Verordnungen und Richtlinien keinen Anhalt gefunden (sollte es einen geben, bitte ich höflich um Bekanntgabe). Hingegen habe ich etliche Hinweise gesammelt, dass es sich bei meinen Aufwendungen anlässlich militärischer Übungen um dienstlich begründete Reisen handelt:

6. Nach RZ 291 der LStR 2002 ist die Arbeitsstätte (der Dienstort) jener Ort, an dem der Arbeitnehmer für den Arbeitgeber regelmäßig tätig wird. Das trifft in meinem Fall nicht zu, da ich an den Orten, wohin mich meine dienstlich begründeten Reisen geführt haben, weder für meinen zivilen noch für meinen militärischen Arbeitgeber regelmäßig tätig werde. Das ist auch der wesentliche Unterschied zwischen einem Miliz- und einem Berufsoffizier: Für letzteren gilt u.a. auch das Beamtendienstrecht, nach welchem er einer Dienststelle zugeordnet ist, die wiederum einer Garnison zugeordnet ist, woraus sich der Dienstort bzw. der Mittelpunkt der Tätigkeit ergibt. Für einen Milizoffizier hingegen gilt das Beamtendienstrecht nicht: Er hat zwar auch eine Zuordnung zu einer Dienststelle in Form des "Bereitstellungsscheines", welcher aber nur von organisatorischer Bedeutung ist (also Zuweisung zu einem militärischen Truppenkörper). Weiters gibt es den sogenannten "Mobsammelort" (also den Ort, wo im Falle einer Mobilmachung der Truppenkörper o.ä. zusammengezogen wird), aber wie der Name bereits andeutet, handelt es sich um einen Sammelort, der aber nicht unbedingt der weitere Dienstort sein muss (die kommt übrigens auch durch einen Hinweis auf dem Einberufungsbefehl zum Ausdruck, der da lautet: "Es ist noch am Tag der Einberufung mit einer Verlegung zu rechnen."). Die Quintessenz meiner Ausführungen heißt also: Ein Berufsoffizier hat von Berufs wegen einen Dienstort (also auch nach einkommensteuerrechtlichen Kriterien), ein Milizoffizier aber nicht, zumindest nicht a priori. Damit kommt auch die Bestimmung im § 26 Z 4 EStG 1988 zum Tragen, die besagt, dass "bei Arbeitnehmern, die ihre Dienststelle vom Wohnort aus antreten, an die Stelle des Dienstortes der Wohnort (Wohnung, gewöhnlicher Aufenthalt, Familienwohnsitz) tritt".

7. Dass es auch im übrigen Leben solche Berufe gibt, die nicht a priori über einen Mittelpunkt der Tätigkeit verfügen, wird übrigens auch in den Lohnsteuerrichtlinien festgehalten (RZ 295).

8. Nachdem es also keinen vereinbarten Dienstort für Milizsoldaten i.a. (also auch Milizoffiziere) gibt, verbleiben nur mehr die Qualifikationskriterien nach den geltenden Richtlinien der Judikatur, die auch in den Lohnsteuerrichtlinien angeführt sind, und zwar in den RZ 300 ff, vor allem aber in der RZ 301. Keine meiner dienstlich begründeten Reisen

überschreitet den in den einzelnen Punkten genannten Zeitraum, dementsprechend wird auch kein neuer Mittelpunkt der Tätigkeit geschaffen.

9. Auch das Heeresgebührengesetz 1992 spricht im § 7 Abs. 1 von einer Fahrkostenvergütung, die "bei Antritt bzw. Beendigung einer Wehrdienstleistung für die Fahrt zwischen Hauptwohnsitz und der militärischen Dienststelle ( ... ) gebührt" (Dienststelle, nicht Dienstort!).

10. Schließlich erfüllen alle meine Dienstreisen die Kriterien nach RZ 278, wobei in jedem Fall auch ein dienstlicher Auftrag in Form des Einberufungsbefehles vorlag.

Gemäß vorliegender Punkte halte ich mein Begehren betreffend die Anerkennung meiner Reisekosten als Werbungskosten aufrecht.

#### **2.4.5) Fahrtkosten:**

Wie ich bereits im vorigen Punkt dargestellt habe, betrachte ich meine Reisekosten anlässlich militärischer Übungen als in ihrer Gesamtheit abzugsfähige Werbungskosten und dies auch für die Strecke St. V. – A. bzw. für den Fall, dass meine von mir beantragten Familienheimfahrten F. – St. V. als Werbungskosten anerkannt werden. Da nämlich mit den Familienheimfahrten eine diskrete Anzahl an Fahrten zwischen dem Arbeitsort und dem Wohnort (also St. V. bzw. F.) abgegolten werden, fallen bei den Fahrten St. V. – A. zusätzliche Kosten an, die von mir dementsprechend in Rechenansatz gebracht werden.

Weiters ersuche ich um eine Erklärung, warum Sie in Ihren Ausführungen auch RZ 292 nicht berücksichtigt haben. Betreffs der Besorgung von Plankopien weise ich auf die Bestätigung lt. Anlage 07 hin.

#### **2.4.6) Tagesgelder:**

Aus dem vorhergehenden Punkt geht hervor, dass es sich bei meinen Aufwendungen anlässlich militärischer Übungen um Reisekosten nach einkommensteuerrechtlichen Richtlinien handelt (die dienst- bzw. gebührenrechtlichen Richtlinien für Beamte gelten ja für mich nicht). Und das betrifft nicht nur die von mir angegebenen "Reisezeiten" (also Fahrzeiten), sondern den gesamten Zeitraum, den meine militärischen Übungen eingenommen haben. Dementsprechend mache ich für die angegebenen Zeiten den Unterschiedbetrag zwischen dem vollen Tagesgeldsatz lt. § 26 Z 4 lit. b EStG 1988 und dem vom Dienstgeber gewährten Verpflegungstagesatz von damals 43,-- ATS (lt. gültiger Verordnung des Bundesministers für Landesverteidigung über das Kostgeld) geltend und korrigiere den von mir angegebenen Werbungskostenbetrag von 720,-- ATS auf 3.804,-- ATS (= 12 x 360,-- - 12 x 43).

Zusätzlich begehre ich folgenden Punkt:

#### **3) Steuerfreistellung von Bezügen:**

In meinen Bezügen für meine Tätigkeit auf der Baustelle S. waren sowohl eine pauschale Vergütung für meine geleisteten Überstunden sowie für meine Untertagetätigkeiten enthalten. In Bezug auf Ersteres müssten zumindest die Überstundenzuschläge für die ersten fünf Überstunden, beim Zweiteren der gesamte Betrag (unterhalb des Steuerfreibetrages) steuerfrei gestellt werden. Ich ersuche um Berücksichtigung im Steuerbescheid bzw. um Benachrichtigung, ob noch weitere Unterlagen notwendig sein werden.

Schlussendlich möchte ich festhalten, dass ich mir meine Argumentation sehr genau überlegt habe und auch die entsprechenden gesetzlichen Bezüge hergestellt habe. Ich ersuche darum, im Berufungsbescheid auf die von mir genannten Bezüge einzugehen. Dennoch muss ich es mir vorbehalten, auch im Fall einer angeblichen Irrelevanz von Gesetzen, Verordnungen o.ä. die Höchstgerichte anzurufen.

*Anlagenverzeichnis:*

- *Anlage 01: Meldenachweis Hauptwohnsitz D. (Original)*
- *Anlage 02: Mietvertrag Wohnung St. V., N.Str. (Kopie)*
- *Anlage 03: Dienstvertrag als Angestellter der Fa.Ö. (Kopie)*
- *Anlage 04: Bestätigung Arbeitgeber über diverse Gegebenheiten (Original)*
- *Anlage 05: Bestätigung Allianz Versicherungs AG (Original, samt Prospekt-Kopie)*
- *Anlage 06: Übersicht Versicherungsfälle Rechtsschutz samt Anforderungen*
- *Anlage 07: Rechnungen Arbeitsmittel ÖBH (Ausrüstung in Kopien) samt Bestätigung über Bezahlung ohne Ersatz vom Arbeitgeber (Original)*
- *Anlage 08: Kopien aus Zeitschriften "Eisenbahn Österreich" u. "Neue Bahn"*
- *Anlage 09: Zusammenstellung Telefonkosten in der "Freizeit"*
- *Anlage 10: Unfallprotokoll GP St. V., Lageplan Wohnung St. V./Unfallort/Baubüro S., Versicherungsmeldung an Allianzversicherung (Kopie)*
- *Anlage 11: Reparaturkosten-Kalkulation u. Kaufvertrag Fa. K., Bestätigung Allianz Versicherung AG über Versicherungsleistung anlässlich Verkehrsunfall am 16.6.1999, EUROTAX-Liste, Berechnung Höhe Unfallkosten*
- *Anlage 12: Einzahlungsbeleg Mitgliedsbeitrag Milizverband samt Versicherungspaket klein (Original)*
- *Anlage 13: Einzahlungsbelege bez. Abonnement "Neue Bahn", "Eisenbahn Österreich" und "Gründermappe" (Kopie)"*

Zwecks Wahrung des Parteienghört wurden der Bedenkenvorhalt der Finanzlandesdirektion und die diesbezüglichen Anfragebeantwortung des Bw. dem Finanzamt mit Schreiben vom 16. April 2003 zur Kenntnis gebracht. Gleichzeitig wurde das Finanzamt ersucht, zu den "neuen" Berufungsbegehren allfällige erforderliche Ermittlungsschritte zu setzen, das Ergebnis rechtlich zu würdigen und dem Bw. die Möglichkeit einzuräumen sich zu den daraus abschließend gezogenen steuerrechtlichen Schlussfolgerungen zu äußern.

Das Finanzamt ersuchte den Bw. im Zuge der Berufungsbearbeitung mit Schreiben vom 29. April 2003 ua. um Vorlage von Unterlagen zur Abklärung des Berufungsbegehrens "Steuerfreistellung von Überstundenzuschlägen und Untertagsarbeitszuschlägen".

Diesem Ersuchen leistete der Bw. trotz Fristverlängerung laut Schreiben des Finanzamtes, Posteingang UFS am 8. Juli 2003, keine Folge.

Mit Schreiben vom 8. Juli 2003 erging vom UFS an die beiden Berufungsparteien eine Ladung zur Abhaltung eines Erörterungsgesprächs. Dem Bw. wurde im Zuge der Ladung der Schriftverkehr des UFS mit dem Finanzamt zur Kenntnis gebracht, ebenso wurde dieser nochmals ersucht den Fragenvorhalt des Finanzamtes vom 29. April 2003 zu beantworten und die darin angeforderten Unterlagen zur Einsichtnahme vorzulegen.

Als Reaktion auf die Ladung des UFS, teilte der Bw. mit Schreiben vom 11. August 2003 ua. mit, dass er sein Berufungsbegehren bezüglich der Steuerfreistellung von Überstunden- und Untertagsarbeitszuschläge für das Jahr 1998 zurückziehe. Weiters gab er bekannt, dass seines Erachtens somit der Grund für die Ladung weggefallen sei und somit weder er noch eine von ihm beauftragte bevollmächtigte Person dieser Ladung Folge leisten werde.

Mit Fax vom 12. August 2003 wurde das Finanzamt vom UFS ua. über die Absage der Abhaltung des für 13. August 2003 anberaumt gewesenen Erörterungsgespräches informiert.

**Über die vom Bw. mit Schreiben vom 28. Februar 2003 und 11. August 2003 eingeschränkte Berufung wurde erwogen:**

Im vorliegenden Berufungsfall steht ausschließlich in Streit, ob die vom Bw. geltend gemachten Aufwendungen in Höhe von S 77.610,47 (Kosten für doppelte Haushaltsführung S 32.069,79, Kosten für Familienheimfahrten S 30.809,38, Beiträge zur Rechtsschutzversicherung S 1.581,90 und div. Aufwendungen aus der Tätigkeit als Milizoffizier: Mitgliedsbeitrag Milizverband S 150,--, Arbeitsmittel S 568,--, Fahrtkosten S 8.627,40, Tagesgelder S 3.804,--) als Werbungskosten anzuerkennen sind oder nicht.

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Dazu gehören gemäß Z 9 leg. cit. auch Reisekosten bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen.

Werbungskosten eines Arbeitnehmers sind Aufwendungen oder Ausgaben, die beruflich veranlasst sind. Eine berufliche Veranlassung ist gegeben, wenn die Aufwendungen oder Ausgaben

- objektiv im Zusammenhang mit einer nichtselbstständigen Tätigkeit stehen und
- subjektiv zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet werden oder den Steuerpflichtigen unfreiwillig treffen und
- nicht unter ein Abzugsverbot des § 20 fallen.

Gemäß § 20 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden:

Nach Abs. 1 Z 1:

Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge.

Nach Abs. 1 Z 2 lit. a:

Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Nach Abs. 1 Z 2 lit. c:

Reisekosten, soweit sie nach § 4 Abs. 5 und § 16 Abs. 1 Z 9 nicht abzugsfähig sind.

Nach Abs. 1 Z 2 lit. e:

Kosten der Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeits-(Tätigkeits-)ort und Familienwohnsitz (Familienheimfahrten), soweit sie den auf die Dauer der auswärtigen (Berufs-)Tätigkeit bezogenen höchstens in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c angeführten Betrag übersteigen.

Nach Abs. 2:

Weiters dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen oder mit Kapitalerträgen im Sinne des § 97 in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, nicht abgezogen werden.

Nach übereinstimmender Auffassung von Lehre und Rechtsprechung (vgl. Zorn in Hofstätter-Reichel, Kommentar zum Einkommensteuergesetz 1988, § 16 EStG allgemein, Tz 5 und die dort angeführte Judikatur) ergibt sich die Abzugsfähigkeit der Werbungskosten bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit einerseits aus dem ursächlichen Zusammenhang mit der Berufsausübung, d.h. der sog. beruflichen Veranlassung. Sie ist dann anzunehmen, wenn objektiv ein Zusammenhang mit dem Beruf besteht und subjektiv die Aufwendungen zur Förderung des Berufs, nämlich zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung von Einnahmen im Rahmen einer Einkunftsart gemacht werden. Andererseits dürfen die Aufwendungen nicht zu den Kosten der Lebensführung des Arbeitnehmers (§ 20 Abs. 1 Z 2 EStG 1988) gehören. So weit Aufwendungen für die Lebensführung mit der beruflichen Tätigkeit des Arbeitnehmers in unmittelbarem Zusammenhang stehen, können sie als steuerliche Abzugspost nur berücksichtigt werden, wenn sich der Teil der Aufwendungen, der auf die ausschließliche berufliche Sphäre entfällt, einwandfrei von den Ausgaben, die der privaten Lebensführung dienen, trennen lässt. Ist eine solche Trennung der Aufwendungen nicht einwandfrei durchführbar, dann gehört der Gesamtbetrag derartiger Aufwendungen zu den nicht abzugsfähigen Ausgaben.

Nach der Lehre (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, EStG 1988, Anm. 9 ff und die dort angeführte VwGH-Rechtsprechung) schließt diese Gesetzesstelle die Aufwendungen für die Lebensführung vom Abzug aus, dh Aufwendungen, welche nach der dem Steuerrecht eigenen, typisierenden Betrachtungsweise im Allgemeinen und losgelöst vom

besonderen Fall der Privatsphäre zugerechnet werden. Durch das aus § 20 EStG abgeleitete "Aufteilungsverbot" soll im Interesse der Steuergerechtigkeit vermieden werden, dass ein Steuerpflichtiger auf Grund der Eigenschaft seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und somit Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen kann. Dies wäre ungerecht gegenüber jenen Steuerpflichtigen, die eine Tätigkeit ausüben, welche eine solche Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen nicht ermöglicht, und die derartige Aufwendungen aus ihrem bereits versteuertem Einkommen tragen müssen. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes muss gerade bei Aufwendungen, die auch in den Kreis der privaten Lebensführung fallen können, ein strenger Maßstab angelegt und eine genaue Unterscheidung vorgenommen werden. Soweit sich Aufwendungen für die Lebensführung und Aufwendungen beruflicher Natur nicht einwandfrei trennen lassen, ist der gesamte Betrag nicht abzugsfähig.

### **1. Kosten für doppelte Haushaltsführung:**

Wenn dem Arbeitnehmer Mehraufwendungen erwachsen, weil er am Beschäftigungsort wohnen muss da die Verlegung des Familien(Haupt)wohnsitzes in eine übliche Entfernung zum Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann und die Beibehaltung des Familien(Haupt)wohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsortes nicht privat veranlasst ist, sind diese Mehraufwendungen im Falle einer "doppelte Haushaltsführung", wie zB für die Wohnung am Beschäftigungsort und die Kosten für Familienheimfahrten, Werbungskosten iSd § 16 Abs. 1 EStG 1988. Nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes können bei einem ledigen und alleinstehenden Arbeitnehmer mit eigenen Haushalten "für eine gewisse Übergangszeit" Aufwendungen für ein möbliertes Zimmer am Beschäftigungsort und Fahrtkosten zum Aufsuchen des Haushaltes am Familien- oder Hauptwohnsitz als Werbungskosten anerkannt werden (vgl. VwGH 18.12.1997, 96/15/0259).

Eine doppelte Haushaltsführung liegt bei einem ledigen Steuerpflichtigen vor, wenn der ledige Arbeitnehmer außerhalb des Ortes (Hauptwohnsitz), in dem er einen eigenen Hausstand (Wohnung, etc.) unterhält, beschäftigt ist und auch am Beschäftigungsort (Zweitwohnsitz) wohnt und auch dort einen Haushalt führt.

Das Finanzamt versagte dem Bw. die Anerkennung der Kosten für doppelte Haushaltsführung im Wesentlichen mit der Begründung (Akt Seite 59), dass die Voraussetzungen für eine doppelte Haushaltsführung nicht gegeben seien, zumal der Bw. am Wohnsitz seiner Eltern über keinen eigenen Haushalt (Wohnung) verfüge. Im Zuge des Berufungsverfahrens wurde

der Bw. ersucht, geeignete Beweismittel und Nachweise vorzulegen aus denen eine "doppelte Haushaltsführung" ableitbar wären.

Aktenkundig ist, dass der ledige und alleinstehende Bw. seit 13. Jänner 1997 in einem Dienstverhältnis zur FA.Ö. steht und das laut Pkt. 2 des Dienstvertrages zwischen der Dienstgeberin und dem Bw. als Dienstort der jeweilige Standort der Firma vereinbart wurde und sich der Bw. auch bereit erklärte, seine Dienste in jeder Betriebsstätte des Unternehmens über Verlangen des Arbeitgebers zu leisten. Laut Arbeitgeberbestätigung vom 25. Februar 2003 arbeitete der Bw. von Mitte Jänner 1997 bis März 2001 auf der Baustelle S. bei St.V. und er wäre weiters von der Firmenleitung jederzeit auch kurzfristig an jede andere Baustelle versetzbar gewesen. Am Beschäftigungsort St.V. mietete der ledige Bw. laut Mietvertrag vom 10. Mai 1997 eine Wohnung (Zweitwohnsitz) bestehend aus Vor-, Wohn-, Schlafzimmer, Bad und Küche (inkl. Küchenblock). Evident ist auch, dass sich der meldebehördliche Hauptwohnsitz des Bw. in D. befindet, wo er im Wohnhaus seiner Eltern gegen monatliche Kostenbeteiligung und umfangreiche familienhafte Mitarbeit im elterlichen Haushalt ein Zimmer bewohnt. Diesbezüglich wird in der vom Bw. vorgelegten Haushaltsbestätigung der Stadtgemeinde F. vom 28. Oktober 2002, DVR-Nr.: 0051276, GZ.: 023-1, amtlich bestätigt, das der Bw. in D. im gemeinsamen Haushalt (Hauptwohnsitz ab 1.8.1988 – 24.6.2002) mit seinen Eltern lebte. Fest steht auch, dass der Bw. im Kalenderjahr 1999 durch einen Erb- und Schenkungsvorgang seiner Eltern Hälfteeigentümer des Hauses in D. geworden ist.

Zwischen den Parteien besteht jedenfalls darüber Einvernehmen, dass der ledige und alleinstehende Bw. am Beschäftigungsort auch aus beruflicher Mitveranlassung in St.V. einen eigenen privaten Haushalt im Kalenderjahr 1997 gründete und im Streitjahr 1998 auch geführt hat. Hiezu ist anzumerken, dass bei ledigen und alleinstehenden Steuerpflichtigen an die Größe und Ausstattung der Wohnung keine überzogenen Ansprüche gestellt werden dürfen (vgl. VwGH 19.2.1975, 1460/73).

Im vorliegenden Berufungspunkt gilt daher zunächst zu prüfen, ob dem ledigen Bw. die Verlegung seines Wohnsitzes nach St.V. in die Nähe seines Dienstortes (Baustelle S.) zumutbar gewesen ist.

Die Unzumutbarkeit der Verlegung eines Wohnsitzes kann ihre Ursachen sicherlich auch in der privaten Lebensführung des Steuerpflichtigen haben. Diese können beispielsweise insbesondere im Aspekt einer sofortigen Wohnsitzverlegung und auch im Falle der Unzumutbarkeit der (Mit)Übersiedlung von pflegebedürftigen Angehörigen (vgl. VwGH



27.5.2003, 2001/14/0121) gelegen sein. Wie nachstehend aufgezeigt wird, lagen jedoch im gegenständlichen Fall für den ledigen und alleinstehenden Bw. keinerlei Gründe vor, die für eine Unzumutbarkeit der Verlegung des Wohnsitzes in die Nähe des Beschäftigungsortes in St.V. sprechen würden.

Die Frage, ob bzw. wann einem Steuerpflichtigen die Verlegung des Wohnsitzes in die Nähe seines jeweiligen Dienstortes zumutbar ist, kann nicht schematisch vom Ablauf eines bestimmten Zeitraums abhängig gemacht werden. Nach Ansicht des UFS wird jedoch für eine beruflich bedingte Übersiedelung (Verwirklichung der Umzugsbereitschaft) eines Alleinstehenden jedenfalls ein befristeter Zeitraum von sechs Monaten als ausreichend angesehen.

Aktenkundig ist, dass für den Bw. jederzeit die Möglichkeit der Versetzung an irgendeine Baustelle seines Arbeitgebers gegeben war. Sicherlich vermag dieser Umstand vorerst gegen eine sofortige Wohnsitzverlegung sprechen. Dass einem ledigen und alleinstehenden Arbeitnehmer jedoch die abstrakte Möglichkeit der Versetzung an eine andere Baustelle droht, führt allerdings noch nicht dazu, die Aufwendungen für einen beruflich bedingten "Zweitwohnsitz" am Dienstort auf unbestimmte Dauer als Werbungskosten anzuerkennen. Auch vorliegendenfalls hat die abstrakte Möglichkeit einer Versetzung an eine andere Baustelle den ledigen Bw. nicht daran gehindert innerhalb eines Zeitraumes von sechs Monaten, nachdem er seinen Dienst an der Baustelle S. in der Nähe von St.V. im Jänner 1997 angetreten hat, am 10. Mai 1997 einen Mietvertrag über die Wohnung in St.V. abzuschließen und dort einen "eigenen Haushalt bzw. Ledigenwohnsitz" zu begründen. Die Übersiedelung bzw. Verlegung des Wohnsitzes an den Beschäftigungsort ist durch den ledigen Bw. daher bereits im Kalenderjahr 1997 erfolgt. Laut Arbeitgeberbestätigung vom 25. Februar 2003 dauerte der Einsatz des Bw. an der Baustelle S. schlussendlich vier Jahre und zwei Monate an. Evident ist auch, dass der Bw. keine pflegebedürftigen Angehörigen im Streitzeitraum 1998 zu versorgen hatte.

Nach Ansicht des UFS ist folglich die Beibehaltung des Wohnsitzes des ledigen Bw. im elterlichen Wohnhaus in D. im Streitjahr 1998 nicht beruflich veranlasst sondern ausschließlich der privaten Sphäre des Bw. zuzuordnen.

Im Hinblick auf die weitere entscheidungsrelevante Frage, ob der ledige Bw. im elterlichen Wohnhaus in D. einen weiteren "eigenen Haushalt" führte, ist Folgendes zu sagen:

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann ein im Wohnungsverband der Eltern gelegenes Zimmer nicht als "eigener Haushalt" bzw. "eigene Wohnung" angesehen werden (vgl. VwGH 22.9.1987, 87/14/0066, 18.12.1997, 96/15/0259).

In der Berufungsschrift vom 16. April 2000 führte der Bw. selbst aus, dass er im Streitjahr 1998 als Lediger im Familienverband mit seinen Eltern lebte. Im Zuge der Vorhaltsbeantwortung vom 28. Februar 2003 gab der Bw. u.a. bekannt, dass er in einem Haushalt mit seinen Eltern in D. gelebt habe. Er habe im Haus seiner Eltern ein eigenes Zimmer gehabt und die übrigen Räumlichkeiten (Küche, Sanitärräume, Wohnräume, etc.) des Wohnhauses mit seinen Eltern gemeinsam benutzt. Für die Wohnsitznahme im Hause der Eltern habe er einen monatlichen Wohnbeitrag von S 1.000,-- geleistet. Darüber hinaus habe er anfallende Arbeiten im Haushalt, die weder von seinem Vater noch von seiner Mutter erledigt werden konnten, erbracht. Auch wies der Bw. darauf hin, dass er die von ihm zur Haushaltsführung durchgeführten Arbeiten in D. auch im eigenen Interesse erbracht habe, da ihm schon zu Lebzeiten des Vaters in einem mündlichen Vertrag ein Anteil des Wohnhauses in D. zugesichert worden sei.

Nach Ansicht des UFS kann von einem "eigenen Haushalt" eines ledigen und alleinstehenden Steuerpflichtigen grundsätzlich nur dann gesprochen werden, wenn dieser aus eigenem Recht (zB Eigentum des Wohnobjektes, eigener Mietvertrag, eigene Betriebskosten, eigener Hausrat) genutzt sowie selbstbestimmend geführt wird und wenn der Ledige die Kosten des Haushaltes überwiegend trägt.

Im gegenständlichen Streitpunkt muss der "eigene Haushalt" sowie die "eigene Haushaltsführung" des Bw. im Wohnhaus seiner Eltern in D. aus zweierlei Gründen verneint werden. Erstens stellt die Nutzung eines Zimmers im Wohnungsverband der Eltern, wenn auch gegen Kostenbeteiligung, keine eigene Wohnung und auch keinen eigenen Haushalt dar. Dies auch deshalb, da von einer getrennten Haushaltsführung zwischen dem Bw. und seinen Eltern im Gegenstandsfalle nicht die Rede sein kann, zumal die vorhandenen Räumlichkeiten des Wohnhauses in D., mit Ausnahme des vom Bw. benützten eigenen Zimmers, laut Sach- und Aktenlage gemeinsam genutzt wurden. Auch wird in der vom Bw. selbst vorgelegten Haushaltsbestätigung der Stadtgemeinde F. ausgeführt, dass der Bw. im gemeinsamen Haushalt mit seinen Eltern in D. lebte. Und zweitens kann sowohl in der pauschalen Kostenbeteiligung als auch in der familienhaften Unterstützung des Bw., welche er seinen Eltern angedeihen ließ und die unbestritten auch zur kostensparenden Bewältigung der Haushaltsführung der Eltern beigetragen haben mag, keinesfalls ein als wesentlich selbst zu

bestimmender und abgrenzbarer Teil einer "Wohnungs- und Wirtschaftsgemeinschaft" erblickt werden der zu zwei "verschiedenen bzw. getrennten" Haushalten führt.

Unbestritten mag dem Bw. das Zimmer im elterlichen Wohnhaus, auch wenn er berufsbedingt am Beschäftigungsort eine eigene Wohnung bezogen hat, durchaus weiterhin als Unterkunft (laut behördlicher Wohnsitzmeldung: Hauptwohnsitz) gedient haben, stellt aber wie oben dargelegt wurde jedoch einen nicht vom ledigen und alleinstehenden Bw. unterhaltenen eigenen Hausstand in D. dar. Bei der gegebenen Sachlage kommt es auch nicht darauf an ob der Bw. mit seinen Eltern eine Vereinbarung über zukünftige Eigentumsverhältnisse bezüglich des Wohnhauses in D. getroffen hat.

Wie einleitend ausgeführt wurde ist im § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 normiert, dass die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge nicht abgezogen werden dürfen. Somit steht fest, dass die Kosten für eine Wohnung grundsätzlich dem Abzugsverbot unterliegen. Der Bw. war laut Aktenlage bis zur Anmietung der Wohnung am Beschäftigungsort in St.V. lediglich Mitbewohner mit einem eigenen Zimmer im elterlichen Haushalt in D.. Der ledige und alleinstehende Bw. hat somit durch die Anmietung der Wohnung in St.V. erstmals einen eigenen Hausstand begründet und dadurch auch erstmalig Kosten für eine eigene Haushaltsführung zu tragen gehabt. Die daraus resultierenden Aufwendungen sind jedoch nach der Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 nicht abzugsfähig.

Bei dieser eindeutigen Sach- und Rechtslage erübrigt es sich auf das weitere Vorbringen des Bw. in diesem Streitpunkt näher einzugehen, und es war aus den angeführten Gründen die Berufung in diesem Streitpunkt als unbegründet abzuweisen.

## **2. Kosten für Familienheimfahrten:**

Fahrtkosten eines ledigen und alleinstehenden Arbeitnehmers zum Besuch seiner Eltern sind grundsätzlich keine Werbungskosten, sondern der privaten Lebensführung zuzurechnen. Aufwendungen für Heimfahrten wird allerdings für eine Übergangszeit auch bei einem ledigen und alleinstehenden Arbeitnehmer mit einer Wohnung im Heimatort Rechnung zu tragen sein, weil diesem zuzubilligen ist, in gewissen Zeitabständen, etwa monatlich, in seiner Wohnung nach dem Rechten zu sehen.

Die Ursachen für das Erwachen von Fahrtkosten des Bw. zum Aufsuchen der Unterkunft im elterlichen Wohnhaus in D. sind gegenständlich in Umständen zu sehen, die ausschließlich mit den privaten Beweggründen des Bw. in unmittelbarem Zusammenhang stehen. Der Bw. legte die privaten Beweggründe selbst offen, wenn er in der Berufung vom 16. April 2000 u.a.

ausführt, dass seine Eltern, auch wenn diese nicht pflegebedürftig gewesen seien, doch auf seine regelmäßige Unterstützung angewiesen gewesen seien und sich seine gesetzliche Beistandspflicht gegenüber seinen Eltern überdies auch aus der Bestimmung des § 137 Abs. 2 ABGB ableite.

Wenn der Bw. in der Berufungsschrift auch auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 7.9.1993, 93/14/0081, verweist, so ist für ihn daraus jedoch nichts zu gewinnen, zumal der diesem Erkenntnis zu Grunde gelegene Sachverhalt - *der ledige Beschwerdeführer verfügte über zwei Wohnungen (eigene Haushalte)* - entgegen der Auffassung des Bw. mit dem Vorliegenden keinesfalls vergleichbar ist.

Liegen die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten "doppelte Haushaltsführung" wie im gegenständlichen Berufungsfall nicht vor, so sind die Fahrtkosten des Bw. für den Besuch seiner Eltern der Privatsphäre zurechnen und daher nicht als Werbungskosten abzugsfähig.

Die Berufung war daher in diesem Punkte aus den angeführten Gründen als unbegründet abzuweisen.

### **3. Beiträge für die Rechtsschutzversicherung Pol.Nr. A56:**

An Sachverhalten ergibt sich zum vorliegenden Streitpunkt Folgendes:

Laut Versicherungsurkunde (Akt Seite 20) hat der Bw. durch den Abschluss der in Rede stehenden Rechtsschutzversicherung das Risiko für das Wohnobjekt in St.V. und den PKW (Kennzeichen ... ) versichern lassen. Vom Versicherer wurde dem Bw. mit Schreiben vom 3. Jänner 2003 (Anlage 05, Teil 1, laut Vorhaltsbeantwortung vom 28. Februar 2003) u.a. mitgeteilt, dass eine Aufteilung der Rechtsschutzversicherungsprämie in einen privaten und beruflichen Anteil nicht vorgesehen und daher nicht durchführbar sei. Unter Pkt. 2.3 der Vorhaltsbeantwortung vom 28. Februar 2003 änderte der Bw. sein diesbezügliches Berufungsbegehren betragsmäßig auf S 1.581,90 ab. Begründend führte er dazu im Wesentlichen aus, dass er im Jahr 1998 vier Versicherungsfälle gehabt habe, von denen drei in den beruflichen Bereich (9.4.1998: Rechtsberatung wegen falscher Betriebskostenabrechnung Wohnung St.V., 21.9.1998: Sachbeschädigung in der Wohnung St.V. durch Fa. S. samt Einklagen der Forderung; 26.11.1998: Rechtsberatung wegen angefallener Reinigungskosten in der Wohnung St.V., Forderung gegenüber neuen Vermietern inkl. Erledigung) gefallen seien. Auch teilte er seine Rechtsansicht mit, dass die in Rede stehende Jahresversicherungsprämie jedenfalls im Verhältnis der Anzahl von tatsächlichen Inanspruchnahmen (beruflich : privat), aufzuteilen sei.

Der Überlegung des Bw. ist insoweit beizupflichten, wenn er vermeint, dass für "Mischaufwendungen" kein absolutes Aufteilungs- und somit Abzugsverbot besteht (vgl. Doralt, Kommentar EStG 1988, 4. Auflage, § 20 Tz 22). Dieser grundsätzlichen Rechtsmeinung kann allerdings dann nicht mehr gefolgt werden, wenn sich im Einzelfall herausstellt, dass sich Aufwendungen für die Lebensführung und berufliche Aufwendungen nicht einwandfrei trennen lassen. In einem solchen Fall wäre sodann der gesamte Betrag steuerlich nicht abzugsfähig, auch nicht im Schätzungswege.

Nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen weder bei den einzelnen Einkunftsarten noch vom Gesamtbetrag der Einkünfte die Aufwendungen für die Lebensführung abgezogen werden, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen. Damit ist aber das Schicksal dieses Streitpunktes bereits entschieden. Fest steht, dass der Versicherungsgegenstand der in Rede stehenden Rechtsschutzversicherung keinesfalls auf eine ausschließliche und auch nicht auf eine überwiegende berufliche Veranlassung ausgerichtet ist, zumal der Rechtsschutz auf das "Privat"-Risiko für das Wohnobjekt in St.V. und auf den "Privat"-PKW des Bw. abstellt. Da eine Aufteilung des sogenannten "gemischten Aufwandes (Rechtsschutzversicherungsprämie)" in einen (als Werbungskosten abzugsfähigen) beruflich veranlassten Teil und einen der Privatsphäre zuzurechnenden (und daher nicht abzugsfähigen) Teil nach objektiven Kriterien (siehe dazu auch das Schreiben der Versicherung vom 3. Jänner 2003) nicht möglich ist, muss der gesamte Aufwand, nach dem sogenannten Aufteilungsverbot zur Gänze den nicht abzugsfähigen Kosten der Lebensführung zugerechnet werden.

Unabhängig von diesem rechtlichen Aspekt hat sich zum gegenständlichen Streitpunkt für den UFS laut Aktenlage weiters ergeben, dass der Bw. die Rechtsschutzversicherung im Streitjahr 1998 drei Mal, vom Bw. vermeintlich aus beruflicher Veranlassung, für diverse Angelegenheiten im Zusammenhang mit seiner Wohnung in St.V. in Anspruch genommen hat. Für den UFS handelt es sich laut Sach- und Aktenlage bei der Wohnung des Bw. in St.V. jedoch um dessen einzigen privaten Haushalt. Die in Rede stehende Rechtsschutzversicherung wurde daher vom Bw. im Streitjahr 1998 ausschließlich für private Zwecke in Anspruch genommen und es ist daher folglich der in Streit stehende Betrag von S 1.581,90 vom Abzug als Werbungskosten ausgeschlossen.

Da Aufwendungen für den Haushalt nach § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 steuerlich nicht abzugsfähig sind ist die Berufung in diesem Streitpunkt als unbegründet abzuweisen.

#### 4. Aufwendungen als Milizoffizier:

Das Finanzamt anerkannte bei Erlassung des Einkommensteuerbescheides für 1998 die vom Bw. beantragten Aufwendungen (Mitgliedsbeitrag Milizverband S 150,--, Arbeitsmittel S 568,--, Fahrtkosten S 8.627,40, Tagesgelder S 3.804,--), die diesem im Zusammenhang mit seiner Miliztätigkeit erwachsen waren, nicht als Werbungskosten an. Zur Nichtanerkennung führte das Finanzamt (Akt Seite 40, 41 u. 59) im Wesentlichen begründend aus, dass die geltend gemachten Aufwendungen bereits durch die steuerbefreiten Bezüge nach § 3 Z 30 (gemeint wohl § 3 Abs. 1 Z 22 lit. a) EStG 1988 abgegolten seien.

Zum gegenständlichen Streitpunkt steht unstrittig fest, dass der Bw. im Kalenderjahr 1998 sowohl steuerpflichtige als auch steuerbefreite Einnahmen im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit als Milizoffizier erhalten hat. Evident ist auch, dass das Finanzamt die steuerpflichtigen Bezugsteile aus der Miliztätigkeit des Bw. als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in die Berechnung der Arbeitnehmerveranlagung des Streitjahres 1998 miteinbezogen hat. Wenn daher dem Bw. aus der Tätigkeit als Milizoffizier Aufwendungen erwachsen sind, welche die gesetzlichen Voraussetzungen zur Anerkennung von Werbungskosten erfüllen, so sind diese Kosten sehr wohl auch steuerlich absetzbar.

Sollte allerdings feststehen, dass Einnahmen bei der Einkunftsermittlung außer Ansatz zu bleiben haben, zumal Einnahmen (Vermögenszugänge) nicht steuerbar wären oder Einnahmen nach § 3 EStG 1988 steuerbefreit sind, dann hat dies auch zur Folge, dass die zu ihrer Erzielung getätigten Aufwendungen von steuerpflichtigen Einnahmen mit denen sie nicht im Zusammenhang stehen, nicht abgezogen werden dürfen, § 20 Abs. 2 EStG 1988 spricht dies *expressis verbis* aus. Zum gleichen Ergebnis führt die Auslegung des Werbungskostenbegriffes des § 16 Abs. 1 (erster Satz) EStG 1988 (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, EStG 1988, § 20 Tz 40f).

Der Bw. bringt zur gesetzlichen Bestimmung des § 20 Abs. 2 EStG 1988 ua vor, dass es bei Ausgaben und Aufwendungen, die (auch) zu steuerfreien Einnahmen führen, kein höherwertiges oder dazwischenliegendes wirtschaftliches Motiv geben dürfe, welches zur Absetzbarkeit führe. Entscheidend für die Anwendung der genannten Norm sei also nicht die Folge von steuerfreien Einnahmen auf Grund von getätigten Aufwendungen und Ausgaben, sondern die Unmittelbarkeit und eine Solche liege in seinem Falle nicht vor.

Diesem allgemeinen Berufungseinwand des Bw. kommt Berechtigung zu. Richtig ist, dass der Gesetzgeber entsprechend der Bestimmung des § 20 Abs. 2 EStG 1988 für die erforderliche Zulässigkeit der Verknüpfung von Einnahmen und Ausgaben auf den "unmittelbaren

wirtschaftlichen Zusammenhang" abstellt. Die Grenze der Anwendbarkeit des § 20 Abs. 2 EStG 1988 liegt sicherlich dort, wo kein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Einnahmen und Ausgaben bezogen auf eine Einkunftsart nach objektiven Maßstäben feststellbar ist.

Bleiben daher bei der Einkünfteermittlung Einnahmen - wie gegenständlich die nach § 3 Abs. 1 Z 22 lit. a EStG 1988 - außer Ansatz, so ist der Abzug von Aufwendungen, welche diese Einnahmen unmittelbar betreffen, insoweit generell untersagt.

Aktenkundig ist, dass der Bw. im Streitjahr 1998 u.a. steuerfreie Bezugsteile nach § 3 Abs. 1 Z 22 lit. a EStG 1988 als Milizoffizier in Höhe von S 4.382,-- (für Truppen- und Waffenübungen im Kalenderjahr 1998, Akt Seiten 66 u. 69: Monatsgeld und Dienstgradzulage S 1.512,--, Taggeld S 202,--, Fahrtkostenvergütung S 2.668,--) bezogen hat. Die besagte Steuerbefreiungsvorschrift stellt inhaltlich auf die Regelungen des II., III. und V. Hauptstückes des Heeresgebührengesetzes (HGG) 1992, BGBl. 422/1992, ab. Nach der Rechtslage für das Kalenderjahr 1998 bleiben auf Grund der angeführten Hauptstücke des HGG 1992 nachfolgende Bezüge und sonstigen Ansprüche der Wehrpflichtigen daher steuerfrei:

- Barbezüge nach dem II. Hauptstück (§§ 3 bis 11 HGG 1992, zB Dienstgradzulage, Fahrtkostenvergütung, Treueprämie).
- Sachbezüge und Aufwandsersatz nach dem III. Hauptstück (§§ 12 bis 18 HGG 1992, zB Unterbringung, Verpflegung, Bewaffnung, Bekleidung und Ausrüstung).
- Familienunterhalt und Wohnkostenbeihilfe nach dem V. Hauptstück (§§ 26 bis 38 HGG 1992).

Damit sind jedenfalls Aufwendungen, soweit diese etwa in unmittelbarem Zusammenhang mit den genannten steuerfreien Bezugsteilen des II., III. und V. Hauptstückes des HGG 1992 stehen, nicht abziehbar.

Nach Ansicht des UFS stellt § 20 EStG 1988 keine Rechtsgrundlage dafür dar, die Abzugsfähigkeit von ausschließlich beruflich veranlassten Aufwendungen und Ausgaben zu versagen. Im Übrigen verbietet § 20 Abs. 2 EStG 1988 lediglich den Abzug von Ausgaben bei der Ermittlung der Einkünfte, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Ist daher ein objektiver Zusammenhang zwischen den konkreten Aufwendungen und den steuerbefreiten Einnahmen nicht gegeben bzw. nicht feststellbar, so bleiben dem Grunde nach sämtliche ausschließlich beruflich veranlasste Ausgaben in voller Höhe als Werbungskosten abzugsfähig.

Zu den vom Bw. unter dem Titel "Miliztätigkeit" geltend gemachten Aufwendungen zeigt sich unter Beachtung vorstehender Ausführungen und entsprechend der Aktenlage Folgendes:

**a) Mitgliedsbeitrag Milizverband:**

Eine Unmittelbarkeit der Aufwandsposition "Mitgliedsbeitrag zum Milizverband" zu den steuerbefreiten Bezügen des Bw. nach § 3 Abs. 1 Z 22 lit. a EStG 1988 liegt nicht vor.

Grundsätzlich können Beiträge für die freiwillige Mitgliedschaft zu Berufsverbänden und Interessenvertretungen, die als Vereinigungen die beruflichen Interessen ihrer Mitglieder wahrnehmen (zB Beamtenverbände), bereits unter den allgemeinen Werbungskostenbegriff fallen (vgl. Doralt, Kommentar EStG 1988, 4. Auflage, § 16 Tz 74f). Auch vom Milizverband werden laut Aktenlage die beruflichen Interessen der Mitglieder gewahrt. Nach Ansicht des UFS liegt die Mitgliedschaft eines Milizoffiziers zum Milizverband überwiegend in dessen beruflichem Interesse. Die Ausgaben dafür stellen somit jedenfalls Werbungskosten allgemeiner Art nach § 16 Abs. 1 EStG 1988 dar. Ob der "Milizverband" eine berufliche Interessensvertretung iSd § 16 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988 darstellt und folglich der Mitgliedsbeitrag des Bw. unter die gesetzliche Bestimmung des § 16 Abs. 3 EStG 1988 (in diesem Falle wäre der Mitgliedsbeitrag zum Milizverband ohne Anrechnung auf das Werbungskostenpauschale zu berücksichtigen) zu subsumieren wäre, ist zwar nicht aktenkundig, jedoch für den vorliegenden Berufsfall nicht von entscheidender Relevanz, zumal da die dem Bw. für das Streitjahr 1998 als Werbungskosten zuzuerkennenden Aufwendungen den Pauschbetrag nach § 16 Abs. 3 EStG 1988 bereits übersteigen.

Der Berufung ist in diesem Streitpunkt stattzugeben und es sind dem Bw. daher zusätzliche Werbungskosten in Höhe von S 150,-- zuzuerkennen.

**b) Arbeitsmittel:**

Unter diesem Titel wurden vom Bw. nachstehende Aufwendungen geltend gemacht für welche dieser keine steuerbefreiten Bezügen im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 22 lit. a EStG 1988 bezogen hat:

- Sporttasche (vier in einem Tasche) S 240,--
- Multi-Tool (Kombi Messer-Zange) S 130,--
- Aktentasche S 100,--
- Post- und Versandspesen S 63,--
- Plankopien S 35,--

Auch bezüglich der Anerkennung von Aufwendungen für Arbeitsmittel als Werbungskosten kommt dem im § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 normierten Aufteilungsverbot besondere Bedeutung zu. Insbesondere Aufwendungen für Wirtschaftsgüter, welche üblicherweise der



Befriedigung privater Interessen dienen, dürfen infolge dieses Aufteilungsverbot von den Einkünften nicht abgezogen werden, selbst dann nicht, wenn sie der Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen dienen.

Lassen sich somit Aufwendungen für die Lebensführung und berufliche Aufwendungen nicht einwandfrei trennen, ist gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 der gesamte Aufwand nicht abzugsfähig (vgl. Doralt, Kommentar EStG 1988, 4. Auflage, § 20 Tz 22 mit weiteren Ver- und Nachweisen). Die Anschaffung einer Sporttasche oder eines Multitool dient nach den Erfahrungen des täglichen Lebens typischerweise insbesondere auch der Befriedigung privater Bedürfnisse (zB Freizeitgestaltung). Der Umstand, dass eine berufliche Mitverwendung eines Gegenstandes (Wirtschaftsgüter des höchstpersönlichen Gebrauchs) wie einer Sporttasche oder eines Multitool tatsächlich erfolgt, führt nicht dazu, dass die Anschaffungskosten dafür als ausschließlich beruflich veranlasst anzusehen sind. Daraus ergibt sich für den UFS in freier Beweiswürdigung, dass die Aufwendungen für die Sporttasche in Höhe von S 240,-- und des Multitool in Höhe von S 130,-- als "Mischaufwendungen" dem Aufteilungsverbot des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 unterliegen und somit diesbezüglich die Anerkennung als Werbungskosten zu versagen ist.

Was die Übrigen strittigen Aufwendungen im Gesamtbetrag von S 198,-- (Aktentasche S 100,-- , Post- und Versandspesen S 63,-- und Plankopien S 35,--) zu diesem Streitpunkt anlangt, kommt dem Berufungsbegehren des Bw. Berechtigung zu. Dies deshalb, da der Bw. im Zuge des Berufungsverfahrens (Vorhaltsbeantwortung vom 28.2.2003, Bestätigung des Kompaniekommandanten vom 10.1.2003, Anlage 07, Teil 3) den Nachweis dafür erbringen konnte, dass die diesbezüglichen Aufwendungen ausschließlich beruflich veranlasst waren. Eine gegenteilige Feststellung des Finanzamtes findet sich im Verwaltungsakt jedenfalls nicht. Der Berufung war daher in diesem Streitpunkt insoweit stattzugeben und es sind dem Bw. für das Streitjahr 1998 zusätzliche Werbungskosten in Höhe von S 198,-- zuzuerkennen.

### c) Fahrtkosten:

Im vorliegenden Streitpunkt steht die Zuerkennung von Fahrtkosten in Höhe von S 8.627,40 als Werbungskosten für nachstehende Fahrten in Frage:

Datum	Beginn/Ende der Reise	Reiseziel/Zweck	Reisekosten	Ersätze des Arbeitgebers	Differenz-Werbungskosten
3.7.98	St. V – Wien	fWÜ ABC Abw Schule Wilhelmskaserne	FK: 2 x 175 x 4,90 = 1.715,-	FK: 292,--	S 1.423,--
5.7.98	retour				

3.9.98	St. V. – A.	KÜ JgB 27 Khevenhüllerkaserne	FK: 2 x 328 x 4,90 = 3.214,40	FK: 826,--	S 2.388,40
5.9.98	retour				
24.9.98	A.	Besorgung von Plankopien	FK: 8 x 4,90 = 39,20		S 39,20
24.9.98	St. V. – A.	fWÜ + KO JgB 27 Khevenhüllerkaserne	FK: 2 x 328 x 4,9 = 3.214,40	FK: 826,--	S 2.388,40
26.9.98	retour				
29.10.98	St. V. – A.	KÜ JgB 27 Khevenhüllerkaserne	FK: 2 x 328 x 4,90 = 3.214,40	FK: 826,--	S 2.388,40
31.10.98	retour				
Summe			S 11.397,40	S 2.770,--	S 8.627,40

Aus den vom Bw. beigebrachten Bestätigungen über die Bezüge und sonstigen Ansprüche nach dem HGG 1992 (Akt Seite 66 u. 69) ist zu entnehmen, dass dieser für die Teilnahme an den Truppen- und Waffenübungen im Streitjahr 1998 S 2.668,- an Fahrtkostenvergütungen steuerbefreit nach § 3 Abs. 1 Z 22 lit. a EStG 1988 ausbezahlt erhalten hat. Aus der obigen Aufstellung geht hervor, dass die steuerbefreiten Fahrtkostenvergütungen vom Bw. in das Antragsbegehren bereits zur Gänze aufgenommen wurden und insoweit als nichtabzugsfähige Aufwendungen im Sinne des § 20 Abs. 2 EStG 1988 bereits Berücksichtigung fanden. Der vom Bw. geltend gemachte Betrag von S 8.627,40 hat daher auch insoweit keinen unmittelbaren Zusammenhang mit den steuerbefreiten Einnahmen und unterliegt demnach somit einer allgemeinen steuerrechtlichen Beurteilung, nämlich ob diesbezüglich abzugsfähige Werbungskosten vorliegen oder nicht.

Beruflich veranlasste Fahrtaufwendungen, dazu zählen auch Fahrten im Zusammenhang mit Fortbildungsmaßnahmen, sind - unabhängig vom Vorliegen einer Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 - stets in ihrer tatsächlichen Höhe gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 als Werbungskosten anzusetzen, wobei eine Schätzung mit dem amtlichen Kilometergeld in vielen Fällen zu einem zutreffenden Ergebnis führt. Eine Ausnahme vom Grundsatz, dass Fahrtkosten in ihrer tatsächlichen Höhe zu berücksichtigen sind, enthält § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Derartige Fahrtaufwendungen werden aus Vereinfachungsgründen in pauschaler Form mit dem Verkehrsabsetzbetrag bzw. gegebenenfalls dem Pendlerpauschale abgegolten. Kennzeichnend für diese Fahrten ist, dass sie mit dem Ziel unternommen werden, die Arbeitsstätte aufzusuchen bzw. von dieser in die Wohnung zurückzukehren.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 sind Werbungskosten auch Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Grundsätzlich sind die daraus erwachsenen Fahrtkosten für die Zurücklegung des Arbeitsweges durch den Verkehrsabsatzbetrag abgegolten, der allen aktiven Arbeitnehmern unabhängig von den tatsächlichen Kosten zusteht. Darüber hinaus stehen Werbungskosten in Form des Pendlerpauschales gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 nur dann zu, wenn

- entweder der Arbeitsweg eine Entfernung von mindestens 20 Kilometer umfasst ("kleines Pendlerpauschale") oder
- die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumindest hinsichtlich des halben Arbeitsweges nicht möglich oder nicht zumutbar ist und der Arbeitsweg mindestens 2 Kilometer beträgt ("großes Pendlerpauschale").

Für die Zuerkennung des Pendlerpauschales müssen die entsprechenden Verhältnisse im Lohnzahlungszeitraum überwiegend gegeben sein. Im Falle des Bestehens mehrerer Wohnsitze bemisst sich die Wegstrecke für die Zuerkennung des Pendlerpauschales von der Entfernung der Arbeitsstätte zum nächstgelegenen Wohnsitz.

Mit dem Verkehrsabsatzbetrag gemäß § 33 Abs. 5 Z 1 EStG 1988 und den Pauschbeträgen nach § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 sind jedoch alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten.

In der Berufungsschrift (Akt Seite 38) vom 16. April 2000, wendete der Bw. im Wesentlichen ein, dass es sich bei seinen Präsenzdienstleistungen um "Waffenübungen" und folglich steuerrechtlich um Fortbildungsmaßnahmen gehandelt habe und daher die von ihm geltend gemachten Aufwendungen auch unter diesem Aspekt als Werbungskosten zu berücksichtigen seien.

Dieser Einwand vermag der Berufung im vorliegenden Streitpunkt jedoch nicht zum Erfolg zu verhelfen. Unstrittig ist, dass die in Rede stehenden Fahrten des Bw. im Zusammenhang mit der Absolvierung der Truppen- und Waffenübungen zweifelsohne auch dem Zwecke der Fortbildung als Milizoffizier gedient haben. Aus diesem alleinigen Umstand heraus könne jedoch für die Werbungkosteneigenschaft noch keine eigenständige Bedeutung beigemessen werden.

Aktenkundig ist, dass dem Bw. steuerlich zu berücksichtigende Fortbildungskosten im Zusammenhang mit seiner Miliztätigkeit unter dem Titel "Fahrtkosten" jedenfalls nicht gesondert oder zusätzlich erwachsen sind, zumal die jeweiligen Arbeitsstätten (Kasernen bzw.

Orte der Präsenzdienstleistung) mit dem jeweiligen Ort der Fortbildung (Fortbildungsstätte) ident waren.

Aber auch die umfangreichen Einwendungen des Bw. in der Vorhaltsbeantwortung vom 28. Februar 2003, unter Pkt. 2.4.3, unter gleichzeitigem Verweis auf die Aussagen in den Lohnsteuerrichtlinien (LStR) 2002, Pkt. 5.6.6.2 über "Abgrenzung zu Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte", gehen ins Leere.

Diesbezüglich gilt festzuhalten, dass die LStR 2002 ebenso wie diverse andere Steuerkommentare einen hilfreichen Auslegungsbehelf zum Einkommensteuergesetz 1988 darzustellen vermögen. Wenn der Bw. bei seiner Argumentation auch auf die einzelnen Rz 291ff der LStR 2002 eingeht, übersieht er dabei erstens, dass in den dort angeführten Beispielen anders gelagerte Sachverhaltskonstellationen zu Grunde lagen und zweitens, dass Erlässe des Bundesministeriums für Finanzen für den UFS keine beachtliche Rechtsquelle darstellen.

Nach Ansicht des UFS ist unter dem Begriff "Arbeitsstätte" ein Ort zu verstehen, an dem ein Arbeitnehmer für seinen Arbeitgeber tätig wird.

Der Einwand des Bw., dass er an den militärischen Tätigkeitsorten (Kasernen) nicht regelmäßig tätig geworden sei vermag am Begriff "Arbeitsstätte" nichts zu ändern. Auch die Überlegungen und Einwendungen des Bw., dass es für Milizoffiziere keinen "Dienstort" gäbe sondern lediglich eine "Dienststelle" und dass auch die Wohnung eines Milizoffiziers als Dienstort und somit als Mittelpunkt der Tätigkeit gewertet werden müsse, vermögen nicht zu überzeugen.

Nach den Bestimmungen des Wehrgesetzes 1990, BGBl. 305/1990, finden Kaderübungen (Waffenübungen) eines Milizoffiziers eben im Rahmen einer Tätigkeit als Organ des Bundes in Vollziehung militärischer Angelegenheiten (Erfordernissen) unter Beachtung der Pflichten und Befugnisse eines Wehrpflichtigen des Milizstandes statt. Demnach versieht auch ein Angehörigen des Milizstandes (zB Milizoffizier) seine Tätigkeit an jenem Ort (zB Kaserne, Dienststelle), an welchem er seinen militärischen Dienst für die Dauer seiner Präsenzdienstleistung (Wehrpflicht), auf Grund der jeweiligen Einberufung (zB Truppen-, Kader- und Waffenübung entsprechend freiwilliger Meldung oder auf Grund eines Auswahlbescheides), versehen muss. Im gegenständlichen Streitfall sind daher die jeweiligen Kasernen, an denen der Bw. seine militärische Tätigkeit erbracht hat (Ort entsprechend der Einberufung), als Arbeitsstätten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 anzusehen. Für den UFS steht auch fest, dass die Wohnung des Bw. im Zusammenhang mit seiner

Milizoffizierstätigkeit nicht als steuerrechtlicher weiterer Dienstort bzw. als Arbeitsstätte zu werten ist. An dieser Beurteilung vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass der Bw. als Milizoffizier auf Grund eines Bereitstellungsscheines einer militärischen "Dienststelle" zugeordnet ist. Entsprechend der gegenständlichen Aktenlage ergibt sich jedenfalls, dass die in Rede stehenden Fahrten auch nicht als solche zwischen zwei Arbeitsstätten (Arbeitsorten) zu werten sind.

Auf der Grundlage des bisher vorgetragenen Sachverhaltes fallen die in Streit stehenden Fahrten für die Wegstrecke vom Wohnsitz in St.V. zum jeweiligen Dienst- bzw. Garnisonsort (Kaserne) und retour des Kalenderjahres 1998 (St.V. – Wien am 3. und 5. Juli; je St.V. - A. am 3., 5., 24. und 26. September sowie am 29. und 31. Oktober) somit unter den Begriff der "Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte", die nach § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 mit dem Verkehrsabsetzbetrag und den Pauschbeträgen abgegolten sind.

Anders zu beurteilen ist nach Auffassung des UFS hingegen die Fahrt des Bw. vom 29. September 1998, welche dieser zur Besorgung diverser Plankopien unternahm. Im Zuge der Vorhaltsbeantwortung vom 28.2.2003, konnte der Bw. durch Vorlagen der Bestätigung des Kompaniekommandanten vom 10.1.2003, Anlage 07, Teil 3, den Nachweis dafür erbringen, dass diese Fahrt ausschließlich beruflich veranlasst gewesen war. Die vom Bw. im Zusammenhang mit dieser Fahrt in Form von Kilometergeld geltend gemachten Kosten betragen S 39,20.

Der Berufung war in diesem Streitpunkt daher lediglich teilweise Folge zu geben und es sind dem Bw. diesbezüglich zusätzliche Werbungskosten in Höhe von S 39,20 zuzuerkennen.

#### **d) Tagesgelder:**

Mit Schriftsatz vom 28. Februar 2003, Pkt. 2.4.6, änderte der Bw. sein diesbezügliches Berufsbegehren betragsmäßig ab und machte nunmehr aus dem Titel "Tagesgelder" einen Betrag in Höhe von S 3.804,-- (12 Tage à S 360,-- = S 4.320,-- abzüglich 12 Verpflegungstagsätze à S 43,-- = S 516,--) für nachstehende "Reisen" steuerlich geltend.

Datum	Beginn/Ende der Reise	Reiseziel/Zweck	Reisekosten TG	Ersätze des Arbeitgebers <i>fiktiv</i> TG	Differenz-Werbungskosten TG
3.7.98	St. V. – Wien	fWÜ ABC Abw Schule Wilhelmskaserne	12 Std. à S 30,-- x 3 Tage = S 1.080,--	S 43,-- x 3 Tage = S 129,--	S 951,--
5.7.98	retour				
3.9.98	St. V. – A.	KÜ JgB 27	12 Std. à S 30,--	S 43,-- x 3 Tage =	S 951,--

5.9.98	retour	Khevenhüllerkaserne	x 3 Tage = S 1.080,--	S 129,--	
24.9.98	St. V. – A.	fWÜ + KO JgB 27 Khevenhüllerkaserne	12 Std. à S 30,-- x 3 Tage = S 1.080,--	S 43,-- x 3 Tage =S 129,--	S 951,--
26.9.98	retour				
29.10.98	St. V. – A.	KÜ JgB 27 Khevenhüllerkaserne	12 Std. à S 30,-- x 3 Tage = S 1.080,--	S 43,-- x 3 Tage =S 129,--	S 951,--
31.10.98	retour				
Summe			S 4.320,--	S 516,--	S 3.804,--

Zum vorliegenden Streitpunkt steht fest, dass der Bw. im Zusammenhang mit seiner Milizoffizierstätigkeit keine Dienstreisersätze im Sinne des § 26 Z 4 EStG 1988 ausbezahlt erhalten hat. Evident ist weiters, dass der Bw. für die Teilnahme an der dreitägigen freiwilligen Waffenübung (ABCabwS), welche im Zeitraum vom 3.7.98 bis 5.7.98 stattfand, von seinem Arbeitgeber ein nach § 3 Abs. 1 Z 22 lit. a EStG 1988 steuerbefreites Tageskostgeld in Höhe von S 202,-- ausbezahlt erhalten hat. Im Übrigen steht fest, dass nach § 13 Abs. 5 HGG 1992, BGBl. 422/1992, auch Angehörige des Milizstandes Anspruch auf Teilnahme an unentgeltlicher Verpflegung als Wehrpflichtige haben.

Nach Ansicht des UFS würden die sich aus § 26 Z 4 ergebenden Pauschalsätze bezüglich Verpflegungsmehraufwendungen jedoch auch dann als Werbungskosten grundsätzlich anzuerkennen sein, wenn entsprechende Aufwendungen der Höhe nach fehlen sollten.

Denn nach § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 sind Reisekosten bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen 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.

Gemäß § 26 Z 4 b EStG 1988 darf das Tagesgeld für Inlandsdienstreisen bis zu S 360,00 pro Tag betragen. Dauert eine Dienstreise länger als drei Stunden, so kann für jede angefangene Stunde ein Zwölftel gerechnet werden.

Eine Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 liegt vor, wenn

- sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten oder sonst aus beruflichem Anlass zumindest etwa 25 km vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit entfernt und
- eine Reisedauer von mehr als drei Stunden bei Inlandsreisen und mehr als fünf Stunden bei Auslandsreisen vorliegt und

- kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird (vgl. Zorn in Hofstätter-Reichel, Kommentar zum Einkommensteuergesetz 1988, § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988, Tz 2 u. 3).

Von der "Reise" im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 ist die "Dienstreise" im Sinne des § 26 Z 4 EStG 1988 zu unterscheiden (vgl. Doralt, Kommentar EStG 1988, 4. Auflage, § 16, Tz 185, mwN). Mit dem Begriff der "Reise" im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 hat sich auch der Verwaltungsgerichtshof bereits in einer Vielzahl von Erkenntnissen auseinandergesetzt und in diesen wiederholt aufgezeigt, dass der Aufenthalt an einem Ort (zB Arbeitsstätte, Fortbildungsstätte), der als Mittelpunkt der Tätigkeit des Steuerpflichtigen angesehen werden muss, keine Reise darstellt. Die Rechtfertigung der Annahme solcher Werbungskosten liegt bei kurzfristigen Aufenthalten nur in den bei derartigen Reisebewegungen in typisierender Betrachtungsweise angenommenen Verpflegungsmehraufwendungen gegenüber den ansonsten am jeweiligen Aufenthaltsort anfallenden und gemäß § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähigen Verpflegungsaufwendungen (vgl. VwGH 28.5.1997, 96/13/0132). Aufwendungen für Gasthausverpflegung gehören grundsätzlich zu den Kosten der Lebensführung, zumal ein bedeutender Teil der Steuerpflichtigen darauf angewiesen ist, Mahlzeiten außerhalb des Haushaltes einzunehmen. Die einkünftermindernde Berücksichtigung von Verpflegungsaufwendungen nach § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 findet ihre Begründung darin, dass einem Steuerpflichtigen die besonders preisgünstigen Verpflegungsmöglichkeiten am jeweiligen - vom Wohnort in größerer Entfernung gelegenen - Aufenthaltsort in der Regel nicht bekannt sind, weshalb die Verpflegung durch die örtliche Gastronomie typischerweise zu Mehraufwendungen führt (vgl. VwGH 29.5.1996, 93/13/0013). Hält sich ein Steuerpflichtiger jedoch länger an einem Ort auf, sind ihm die örtlichen Verpflegungsmöglichkeiten ausreichend bekannt, weswegen Verpflegungsmehraufwendungen im Weg von Tagesgeldern nicht mehr steuerlich zu berücksichtigen sind (vgl. VwGH 30.10.2001, 95/14/0013).

Im gesamten Verwaltungsakt befindet sich jedoch kein einziger Anhaltspunkt dafür, dass der Bw. seine jeweiligen Einsatzorte (Kasernenstandorte) tatsächlich nachweislich durch eine beruflich veranlasste Reise mit einer zusammenhängenden Reisedauer von mehr als 3 Stunden verlassen hat.

Auch wurde im zuvor behandelten Streitpunkt dargelegt, dass die Fahrten des Bw. zu den Kasernen und retour als "Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte" im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 zu qualifizieren sind. Aus dieser Feststellung heraus ergibt sich wiederum, dass diese Fahrten (Reisebewegungen inkl. Reisedauer) weder als Reisen im Sinne

des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 noch als Dienstreisen im Sinne des § 26 Z 4 EStG 1988 zu werten sind.

Angesichts des bestehenden Sachverhaltes werden daher die vom Bw. beantragten Verpflegungsmehraufwendungen in Form pauschaler Tagesgelder nicht als Werbungskosten anerkannt.

Die Berufung war daher in diesem Punkte aus den angeführten Gründen als unbegründet abzuweisen.

Für das Kalenderjahr 1998 sind auf Grund der vorliegenden Berufungsentscheidung bei der Berechnung des Gesamtbetrages der Einkünfte des Bw. Werbungskosten in Höhe von S 20.166,00 (gerundet) zu berücksichtigen.

Werbungskosten laut Finanzamt	19.778,79 S
Erhöhung laut Berufungsentscheidung	387,20 S
Werbungkostensumme	20.165,99 S

Das Gesamtergebnis der Neuberechnung der Arbeitnehmerveranlagung 1998 ist der Beilage zu entnehmen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Klagenfurt, 19. Februar 2004