

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der NN, gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2003 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) beantragte in ihrer Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2003 unter anderem Reisekosten in Höhe von 5.046,66 € als Werbungskosten.

Im Zuge der Veranlagung wurde nur ein Teil der beantragten Reisekosten anerkannt und im Bescheid wurde dies wie folgt begründet:

"Für Fahrten die auf der Fahrtstrecke Wohnung – Arbeitstätte liegen können neben dem Pendlerpauschale keine zusätzlichen Werbungskosten (Kilometergelder) geltend gemacht werden."

Gegen diesen Bescheid erhob die Bw fristgerecht Berufung und führte darin im Wesentlichen aus:

"Gegen den oben bezeichneten Bescheid erhebe ich innerhalb offener Frist Berufung und begründe dies wie folgt: Da im Bescheid keine nähere Erläuterung zur Zuerkennung der Werbungskosten aufscheint, ersuche ich um eine detaillierte Darstellung der Berechnung der anerkannten Werbungskosten bzw. eine Aufgliederung der zuerkannten Km-Gelder."

"Sobald mir die Berechnungsgrundlage für die anerkannten Werbungskosten vorliegt, reiche ich eine genaue Begründung der Berufung nach."

Mit Schreiben vom 20. Juli 2004 übermittelte das Finanzamt der Bw die folgende Bescheidbegründung:

„Laut Routenplaner beträgt die Entfernung zwischen Ihrem Wohnort (H) und Dienststelle (W) 42,5 km, demnach 85 km für die Strecke Wohnort-Dienstort-Wohnort. Diese 85 Kilometer wurden von Ihnen laut Aufstellung gegliederten Fahrten abgezogen und für die Differenz das Kilometergeld zuerkannt. Es ergeben sich daher für das Jahr 2003 2.009 Kilometer (zu Euro 0,356). Eine Kopie Ihrer Reiserechnungen Jänner, Februar und März 2003 und der vorgenommenen Änderungen werden Ihnen zwecks Verdeutlichung der Berechnung übermittelt, (die Monate April bis Dezember wurden analog ermittelt).“

In der sodann von der Bw nachgereichten Begründung führte diese aus, dass sie seit 1. Oktober 2002 als Prüferin in der Abteilung BdWGK beschäftigt sei. Diese Tätigkeit übe sie ausschließlich im Außendienst aus. Sie habe lediglich die Verpflichtung, jede Woche einmal in der Dienststelle, zu erscheinen. Dazwischen werde die Dienststelle von ihr höchstens gelegentlich zur Erledigung administrativer Tätigkeiten besucht.

Für die Ausübung der Prüftätigkeit benütze sie ihr eigenes Auto. Deshalb ersuche sie um Anerkennung der tatsächlichen Kosten (Kilometergelder), da es sich bei den verrechneten Kilometergeldern immer um eine Dienstreise (Wohnsitz – Prüfungsort – Wohnsitz) handle, wobei eine Gegenrechnung des Pendlerpauschales aus folgenden Gründen vorzunehmen sei.

Das durch den Dienstgeber berücksichtigte Pendlerpauschale für das Jahr 2003 sei falsch, da die Voraussetzungen für die Berücksichtigung nicht vorliegen, da die Strecke Wohnung – Arbeitstätte (=Dienststelle) nicht überwiegend im Lohnzahlungszeitraum zurückgelegt wurde.

Weiters ersuchte die Bw ihre Berufung sofort an den Unabhängigen Finanzsenat vorzulegen, sollte das Finanzamt keine Stattgebende Entscheidung erlassen.

Mit Bericht vom 29. Dezember 2004 legte das Finanzamt die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Der Dienstgeber der Bw wurde mit Schreiben vom 23. Juni 2005 ersucht die steuerfreien Bezüge gemäß § 26 EStG 1988, welche die Bw im Jahre 2003 ausbezahlt bekommen hatte, aufzugliedern. Weiters sollte die Aufgliederung auch einen Hinweis enthalten wofür diese Bezüge ausbezahlt wurden (Diäten, Kilometergeldersatz usw.), wobei für ausbezahlte Reisekosten (Diäten bzw. Kilometergelder) um eine detaillierte Aufstellung gebeten wurde.

Mit Schreiben vom 29. Juni 2005 übersendete der Dienstgeber der Bw nur das Lohnkonto der Bw.

Aus dem Lohnkonto war ersichtlich, dass laut den darauf ausgewiesenen § 26 Bezügen, an die Bw Kilometergeld in Höhe von 23,50 € ausbezahlt wurde und weiters, dass der Dienstgeber die Jahresnetzkarte für Wien in Höhe von 409,00 € zur Verfügung stellte.

In einem weiteren Vorhalt, vom 19. Juli 2005 wurden dem Dienstgeber der Bw einige Fragen übermittelt, welche dieser mit Schreiben vom 8. August 2005 wie folgt beantwortete:

- Wie oft kommen die Prüfer an die Dienststelle bzw. wie oft müssen die Prüfer die Dienststelle aufsuchen?
"Die Prüfer haben in einem zweiwöchigen Rhythmus die Dienststelle der Abteilung Prüfung jeweils am Freitag in der Zeit von 7.30 bis 10.00 Uhr verpflichtend aufzusuchen."

- Wird die Dienststelle nur ausnahmsweise angefahren oder täglich?
"Die Dienststelle wird sonst nur ausnahmsweise angefahren."
- Erhalten die Prüfer die Fahrtkosten, die im Zusammenhang mit den Dienstreisen anfallen, ersetzt?
"Es erfolgt kein Ersatz der tatsächlichen Fahrtkosten. Unabhängig vom Antrittsort der Reise wird Fahrtkostenersatz nur in der Höhe der Kosten für eine Jahresnetzkarte der Wiener Linien gewährt."
- Treten die Prüfer die Dienstreise von ihrer Wohnung aus an?
"Die Prüfer treten die Dienstreise von ihrem Wohnort aus an."
- Wenn ja, werden die Dienstreiseersätze bzw. Fahrtkostenvergütungen dann von der Wohnung des Dienstnehmers oder von der Arbeitsstätte (Dienststelle) aus berechnet?
"Es wird unabhängig vom Antrittsort der Reise ein Ersatz in der Höhe der Kosten für eine Jahresnetzkarte der Wiener Linien gewährt.
Bei Dienstleistungen außerhalb des Dienstortes Wien besteht Anspruch auf Reisegebühren nach § 71ff DO.A."

In der Beilage wurde ein Auszug aus den Bestimmungen der DO.A übermittelt, aus denen ersichtlich ist wie der Gebührenanspruch für Dienstleistungen am Dienstort (§ 70 DO.A) bzw. außerhalb des Dienstortes (§§ 71 und 72 DO.A) geregelt ist.

§ 70. DO.A lautet:

- (1) *Für Dienstleistungen am Dienstort außerhalb der Dienststelle gebühren die Fahrtkosten für das örtliche Massenbeförderungsmittel, wenn der Ort der Dienstleistung mindestens 1 km von der Dienststelle entfernt ist und nicht vom Dienstgeber eine Fahrgelegenheit beigestellt wird.*
(Geltende Fassung ab 1.1.1970)
- (2) *Bei Benützung eines Beförderungsmittels, das nicht Massenbeförderungsmittel ist (zB Taxi), gebühren in Fällen unbedingter Notwendigkeit die tatsächlich entstanden Kosten.*
(Geltende Fassung ab 1.1.1995)
- (3) *Ist eine Dienstleistung am Wohnort des Angestellten, der nicht Dienstort ist, zu verrichten, sind die Abs. 1, 2 und 4 entsprechend anzuwenden. In diesen Fällen gebühren lediglich die Reisekosten für notwendige Fahrten zwischen Wohn- und Dienstort, soweit sie nicht als Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte anzusehen sind; ein Anspruch auf Tag- und Übernachtungsgeld sowie auf Abordnungszulage besteht nicht.*
(Geltende Fassung ab 1.5.1984)
- (4) *Soweit durch eine Dienstleistung am Dienst(Wohn)ort die vorgeschriebene Arbeitszeit überschritten wird, ist sie als Überstundenleistung zu behandeln.*
(Geltende Fassung ab 1.1.1970)

§ 71. DO.A lautet:

- (1) *Der Angestellte hat bei Dienstleistungen außerhalb des Dienstortes Anspruch auf Reisegebühren; diese sind*
 - 1. Reisekosten,*
 - 2. Taggeld,*
 - 3. Übernachtungsgeld.**(56. Änderung/ 1.Jänner 2000)*

- (2) Für die Berechnung der Reisegebühren ist als Ausgangs- und Endpunkt der Reise die Dienststelle am Dienstort maßgebend. Ist Ausgangs- oder Endpunkt der Reise der Wohnort (die Wohnung) oder ein sonstiger vorübergehender Aufenthaltsort, so ist dieser (diese) anstelle des Dienstortes (der Dienststelle) für die Berechnung der Gebühren heranzuziehen.
- (Geltende Fassung ab 1.1.1970)
- (3) Auf die gemäß Abs. 1 zustehenden Reisegebühren sind alle von dritter Seite in Geld gewährten Vergütungen, Entschädigungen und Gebühren gleicher Art anzurechnen.
- (Geltende Fassung ab 1.11.1975)
- (4) Vor Antritt einer Dienstleistung gemäß Abs. 1 ist dem Angestellten über Verlangen ein Vorschuß auf Reisegebühren in angemessener Höhe auszuzahlen.
- (Geltende Fassung ab 1.11.1975)

§ 72. DO.A lautet:

- (1) Für Strecken, die mit der Bahn zurückgelegt werden können, gebühren
1. bei einer Streckenlänge von bis zu 100 Bahnkilometer die tarifmäßigen Kosten der zweiten Wagenklasse,
 2. bei einer Streckenlänge von mehr als 100 Bahnkilometern die tarifmäßigen Kosten der ersten Wagenklasse.

Wird auf der benützten Strecke nur eine Wagenklasse geführt, gebühren dem Angestellten die tarifmäßigen Kosten dieser Wagenklasse. Sehen die Bahntarife allgemeine Fahrtbegünstigungen (ermäßigte Rückfahrkarten, Wochen-, Monatskarten usw.) vor, so gebühren die Reisekosten nur in der Höhe des ermäßigten Tarifes der entsprechenden Wagenklasse, wenn die Fahrtbegünstigung für den benützten Zug in Betracht kommt.

(63. Änderung/ 1.Juni 2003)

- (2) Für Strecken, die auf Schiffen zurückgelegt werden, gilt Abs. 1 sinngemäß.

(Geltende Fassung ab 1.7.1970)

- (3) Kann die Reise nicht mit der Eisenbahn durchgeführt werden oder ist die Benützung eines anderen Massenbeförderungsmittels sinnvoller, gebühren die tarifmäßigen Fahrtkosten des anderen Massenbeförderungsmittels. Die Benützung eines Schlafwagens oder eines Flugzeuges bedarf einer besonderen Bewilligung. Sehen die Tarife eines Massenbeförderungsmittels allgemeine Fahrtbegünstigungen (ermäßigte Rückfahrkosten, Wochenkarten, Monatskarten usw.) vor, so gebühren die Reisekosten nur in der Höhe des ermäßigten Tarifes.

(Geltende Fassung ab 1.1.1996)

- (4) Wenn mangels eines Massenbeförderungsmittels oder anderer Beförderungsmittel Wegstrecken von mehr als 2 km zu Fuß zurückgelegt werden müssen, gebührt für die auf solche Art innerhalb von 24 Stunden zurückgelegten Wegstrecken ein Kilometergeld in der Höhe der jeweils im öffentlichen Dienst geltenden Ansätze auf Grund der Reisegebührenvorschriften der Bundesbediensteten.

(Geltende Fassung ab 1.4.1982)

- (5) Der Angestellte ist berechtigt, für dienstliche Fahrten ein von ihm beigestelltes Kraftfahrzeug zu benützen. Wird von dem hierzu bevollmächtigten Vorgesetzten bestätigt, daß die Benützung dieses Kraftfahrzeugs im Dienstinteresse liegt, gebührt dem Angestellten, soweit nicht Abs. 6 anzuwenden ist, anstatt der sonst in Betracht kommenden Reisekosten eine besondere Entschädigung in der Höhe der jeweils im öffentlichen Dienst geltenden Ansätze aufgrund der Reisegebührenvorschriften der Bundesbediensteten. Wird das Dienstinteresse nicht bestätigt, gebührt dem Angestellten als Entschädigung für die Benützung des von ihm beigestellten Kraftfahrzeugs ein Betrag in der Höhe der sonst in Betracht kommenden Reisekosten gemäß Abs. 1 bis 3.

(Geltende Fassung ab 1.5.1988)

(6) *Angestellten, die regelmäßig im Außendienst verwendet werden, gebührt im Falle der Benützung eines von ihnen beigestellten Kraftfahrzeuges für dienstliche Fahrten bei Zutreffen der Voraussetzungen nach Abs. 5 zweiter Satz eine besondere Entschädigung bis zur Höhe der jeweils im öffentlichen Dienst geltenden Ansätze aufgrund der Reisegebührenvorschriften der Bundesbediensteten. Abs. 5 letzter Satz ist anzuwenden.*

(Geltende Fassung ab 1.5.1988)

(7) *§ 70 Abs. 2 gilt sinngemäß.*

(Geltende Fassung ab 1.7.1970)

(8) *Keine Reisekosten gebühren für Strecken, auf denen der Angestellte*

- 1. aus welchen Gründen immer zu freien Fahrten mit dem benützten Massenbeförderungsmittel berechtigt ist,*
- 2. einen von einem Versicherungsträger oder von dritter Seite unentgeltlich beigestellten Dienstwagen benützt.*

(Geltende Fassung vom 1.5.1983)

Zu den Ermittlungsergebnissen nahm die Bw wie folgt Stellung:

"Vorerst möchte ich darauf hinweisen, dass alle meine Kollegen, die die gleiche Tätigkeit ausüben wie ich keine Probleme mit der Zuerkennung der Km-Gelder haben. Lediglich ein Kollege erhielt nach einer Berufung im Jahr 1997 einen Bescheid, der als Muster meinem Schreiben beiliegt. Darauf ist zu erkennen, dass die gefahrenen Kilometer (vom Wohnort in H/D zum Prüfort und retour) um das Pendlerpauschale und die Jahresnetzkarte für Wien gekürzt wurden. Da ich nicht gezwungen bin mit den öffentlichen Verkehrsmitteln innerhalb meines Dienstortes (Wien) zu fahren sind die von mir beantragten Km-Gelder ebenfalls gekürzt um die Jahresnetzkarte und das Pendlerpauschale anzuerkennen.

Außerdem ist anzumerken, dass meine Dienstzeit bereits mit Verlassen der Wohnung beginnt, und die Rückreise vom Prüfort ebenfalls als Dienstzeit gilt.

Folglich ist das Aufsuchen des Prüfortes ab H und zurück als Dienstzeit zu werten. Lediglich bei Aufsuchen der Dienststelle um den Innendienst zu verrichten wird die Anreise bzw. Abreise nicht als Dienstzeit gewertet."

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Kosten der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Arbeitsweg) sind grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag 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").

In zeitlicher Hinsicht müssen die entsprechenden Verhältnisse im Lohnzahlungszeitraum überwiegend gegeben sein. Für den vollen Kalendermonat können 20 Arbeitstage angenommen werden, sodass ein

Pendlerpauschale im betreffenden Ausmaß nur dann zusteht, wenn im Kalendermonat an mehr als 10 Tagen die Strecke Wohnung - Arbeitsstätte - Wohnung zurückgelegt wird.

Im berufungsgegenständlichen Fall muss die Bw laut Auskunft des Dienstgebers nur alle 2 Wochen an der Dienststelle erscheinen. Laut den vorgelegten Reiseaufzeichnungen der Bw wurde die Dienststelle nur "sehr selten" aufgesucht.

Aufgrund der Erhebungen wird festgehalten, dass die Bw ihre Dienstreisen von ihrem Wohnort aus antritt und dort auch beendet. Der Dienstgeber stellt für Dienstreisen am Dienstort eine Jahresnetzkarte der Wiener Linien zur Verfügung. Laut § 70 DO.A gilt als Ausgangspunkt für Dienstreisen am Dienstort die Dienststelle. Diese Tage werden daher auch für die Berechnung der Anzahl der Tage, an denen die Wegstrecke Wohnung - Arbeitstätte zurückgelegt wird, berücksichtigt.

Im berufungsgegenständlichen Fall geht aus der von der Bw vorgelegten Aufstellung hervor, dass die Voraussetzungen (Zurücklegung der Strecke Wohnung – Arbeitsstätte - Wohnung an mehr als 10 Arbeitstagen) für die Gewährung des Pendlerpauschales somit gegeben sind. Das vom Dienstgeber gewährte Pendlerpauschale steht daher zu.

Von den beantragten Fahrtkosten, welche für Dienstreisen am Dienstort angefallen sind, können nur Fahrtkosten, welche auf die zusätzlich zur Wegstrecke Wohnung – Arbeitsstätte zurückgelegten Kilometer entfallen, berücksichtigt werden, da die Aufwendungen für die Strecke Wohnung – Arbeitstätte bereits mit dem Verkehrsabsetzbetrag und dem Pendlerpauschale abgegolten sind. Für die Strecke Wohnung – Arbeitsstätte wird, wie vom Finanzamt festgestellt und von der Bw auch nicht bestritten, 42,5 km angesetzt. Die von der Bw beantragten Kilometer für Fahrten vom Wohnort zum "Ort der Prüfungstätigkeit" am Dienstort und retour werden um 85 Kilometer gekürzt.

Bei der Überprüfung der von der Bw vorgelegten Aufzeichnungen wurde an zwei Tag (18. September und 21. Oktober 2003) zuerst die Dienststelle aufgesucht und dann der Außendienst angetreten. Die Bw hat an diesen Tagen auch nur die Kilometer für die Wegstrecke "Prüfungsort" - Wohnung beantragt, diese werden um die Fahrtstrecke Arbeitstätte – Wohnung (42,5 km) gekürzt.

An allen anderen Tagen wurde die Wegstrecke Wohnung - "Ort der Prüfungstätigkeit" und retour zurückgelegt.

Von den beantragten Kilometern für diese Fahrten verbleiben somit 1.799 Kilometer á 0,356 € dies ergibt 640,44 € wobei die vom Dienstgeber zur Verfügung gestellte Jahresnetzkarte der Wiener Linien im Wert von 409 € als vom Dienstgeber gewährte Fahrtkostenersatz abgezogen wird.

Betreffend die Dienstreisen außerhalb des Dienstortes wird festgehalten, dass in den Bestimmungen der DO.A, welche vom Dienstgeber übermittelt wurden, in § 71 Abs. 2 ausgeführt wird, dass in den Fällen

in denen Ausgangspunkt und Endpunkt der Reise der Wohnort ist, dieser für die Berechnung der Gebühren heranzuziehen ist.

Da also die Dienstreiseersätze laut DO.A für Reisen außerhalb des Dienstortes von der Wohnung aus berechnet werden, wenn diese Ausgangs- oder Endpunkt der Reise ist, sind die Kilometergeldersätze für unmittelbar von der Wohnung aus angetretene derartige Dienstreisen steuerfrei, sofern nicht nach der Dienstverrichtung oder zwischendurch zur Verrichtung von Innendienst die Arbeitsstätte aufgesucht wird und am selben Tag zu der Wohnung zurückkehrt wird. Bei fehlender oder unzureichender Ersatzleistung durch den Dienstgeber können Kilometergelder als (Differenz-)Werbungskosten geltend gemacht werden.

Dies trifft laut der von der Bw vorgelegten Aufstellung für Dienstreisen nach Neusiedl/See, Mattersburg, Gumpoldskirschen, Hinterbrühl, Leopoldsdorf, Wr. Neustadt zu. Für jene Tage werden die beantragten Kilometergelder für 855 Kilometer á 0,356 € gewährt, dies sind 304,38 € gekürzt um die vom Dienstgeber gewährten Kilometergelder in Höhe von 23,50 €

Die anerkannten Werbungskosten betragen somit:

Gewährte Reisekosten für Dienstreisen am Dienstort laut BE	€ 640,44
minus der Jahresnetzkarte	€ -409,00
	€ 231,44
Gewährte Reisekosten für Dienstreisen außerhalb des Dienstort laut BE	€ 304,38
minus der Ersätze vom Dienstgeber	€ -23,50
	€ 280,88
Anerkannte Reisekosten	€ 512,32
Arbeitsmittel laut Erstbescheid	€ 139,26
Sonstige Werbungskosten laut Erstbescheid	€ 73,57
	€ 725,15

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 3. November 2005