

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der H.H. , W1. whft., vertreten durch Sch., Steuerberatungsgesellschaft, M., vom 13. Dezember 2004 und 1. September 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes XX vom 10. November 2004 und 3. August 2005 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2000 bis 2003 entschieden:

Spruch:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (in der Folge Bw. genannt) bezieht Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit und zwar einerseits eine Witwenpension aus der gesetzlichen Sozialversicherung und andererseits Arbeitslohn auf Grund ihrer Beschäftigung in der, im Familienbesitz stehenden H-Unternehmensgruppe. Im gleichen Gebäude, in dem die Bw. wohnt, befindet sich auch der Sitz der H., W1 . Die Bw. hat in diesem Gebäude einen Büroarbeitsplatz (Schreibtisch), und erledigt für dieses Unternehmen diverse Büroarbeiten, wie insbesondere Führen des Kassabuches, Lieferschein- und Rechnungskontrolle sowie Postdienste von und zur Konzernzentrale, W2. Dafür ist nach eigenen Angaben ein täglicher Zeitaufwand von einigen Stunden notwendig. Weiters ist die Bw. für die gesamte Abwicklung der Privatzimmervermietung im sogenannten "Hotel W.", in W3 zuständig. Die Privatzimmervermietung umfasst 18 Betten. Im Rahmen ihrer Vollbeschäftigung entfallen laut Angaben der Bw. geschätzte 20 Wochenstunden auf Tätigkeiten für die Zimmervermietung. Die Arbeiten sind zum Teil vor Ort im Hotel zu verrichten (z.B. Mieterkontakte,

Mietenabrechnung mittels handschriftlicher Kassenbelege, Hotelreinigung, Austausch der Bettwäsche und Handtücher, zum Teil im Büro- und Wohngebäude, W1 (z.B. waschen, trocknen und bügeln der Hotelwäsche, am PC zu erstellende Gästerechnungen) und zum Teil auch auswärts (z.B. Einkäufe von Reinigungsmaterial). Zudem ist die Bw. für die Betreuung des Mietzinsobjektes in Mistelbach, M1 zuständig. Weshalb sie nach ihren Angaben auch dorthin immer wieder zu Verrichtungen fahren müsse.

Die Veranlagung der Einkommensteuer für das Jahr 2003 erfolgte vom Finanzamt mit Bescheid vom 10.11.2004 erklärungsgemäß. Mit Schriftsatz vom 13.12.2004 erob die Bw. durch ihren steuerlichen Vertreter gegen den Einkommensteuerbescheid 2003 form- und fristgerecht Berufung. Bei den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit seien Werbungskosten angefallen, die die Bw. bisher noch nie geltend gemacht habe. Daher werde in der Berufung beantragt, für die laut dem beiliegenden Fahrtenbuch angefallenen, dienstlich gefahrenen Kilometer (gesamt 2.541 km) das Kilometergeld in Gesamthöhe von € 904,60 als Werbungskosten in Abzug zu bringen.

Die Aufzeichnungen im Fahrtenbuch, die sich im Wesentlichen jeden Monat gleichen, sind beispielsweise im Monat Jänner 2003 Folgende:

Datum	Reiseroute und Zweck der Reise	Gefahrene km dienstl.
1.1.2003		
2.1.2003	Hotel W.	6
3.1.2003	Hotel W.	6
4.1.2003		
5.1.2003		
6.1.2003		
7.1.2003	Hotel W.	6
8.1.2003	Bank Austria, Merkur-Mb., Hotel W.	23
9.1.2003	Hotel W.	6
10.1.2003	Hotel W. , Josef Dunkl Str., Mb.	20
11.1.2003		
12.1.2003		
13.1.2003	Hotel W.	6
14.1.2003	Hotel W.	6
15.1.2003	Hotel W. , Josef Dunkl Str., Mb.	20
16.1.2003	Hotel W.	6
17.1.2003	Hotel W.	6
18.1.2003		
19.1.2003		
20.1.2003	Hotel W.	6
21.1.2003	Hotel W.	6
22.1.2003	Hotel W.	6
23.1.2003	Hotel W. , Josef Dunkl Str., Mb.	20
24.1.2003	Hotel W.	6
25.1.2003		
26.1.2003		

27.1.2003	Hotel W.	6
28.1.2003	Bank Austria, Merkur-Mb., Hotel W.	23
29.1.2003	Hotel W.	6
30.1.2003	Hotel W.	6
31.1.2003	Hotel W.	6
		202

Mit Vorhalt vom 25.5.2005 teilte das Finanzamt der Bw. mit, dass die Aufschreibungen im vorgelegten Fahrtenbuch unvollständig und unrichtig seien und daher keinen tauglichen Nachweis zur Berücksichtigung von Kilometergeld bilden würden. Unter anderem würden die im Fahrtenbuch angegebenen Kilometer nicht der tatsächlichen Länge der zurückgelegten Wegstrecke entsprechen. Die Fahrtstrecke von der Wohnung, W1 zum Hotel W. hin und zurück betrage nicht wie im Fahrtenbuch angegeben 6 km, sondern lediglich 2,2 km. Die Bw. wurde aufgefordert die behaupteten beruflich gefahrenen Kilometer (2.541) durch Vorlage eines ordnungsgemäß geführten Fahrtenbuches oder anderer geeigneter Aufzeichnungen nachzuweisen. Der Nachweis habe Datum, Kilometerstand zu Beginn und am Ende der Fahrt, Ausgangspunkt und Zielpunkt (genaue Anschrift) sowie Zweck der einzelnen Fahrt zu enthalten. Privatfahrten müssten im Einzelnen, ohne Angabe des Reiseweges, aufgezeichnet sein.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 4.7.2005 (Ergänzung der Berufung und Anregung auf Wiederaufnahme für die Jahre 2000 bis 2002) nahm die Bw. zu dem Nachweisverlangen wie folgt Stellung: "Die Feststellung des Finanzamtes, dass die Fahrtstrecke von der W.1 zum Hotel W. und retour nicht – wie im Fahrtenbuch angeführt 6 km – sondern nur 2,2 km beträgt, sei sachlich richtig. Allerdings sei die Eintragung im Fahrtenbuch - Reiseroute und Reisezweck: Hotel W. – so zu verstehen, dass Frau H.H. diese Strecke zweimal täglich zurücklege. Sie sei für die Reinigung des Hotels zuständig, weshalb es unumgänglich sei vormittags ein Durchgang zu machen und nachmittags nochmals zu kontrollieren oder den Rest zu erledigen. Außerdem fahre sie vormittags von der W.1 noch zum Betrieb, (gemeint ist damit offensichtlich die 80 Meter entfernte Konzernzentrale in der W.2) um eventuelle Bankaufträge oder Poststücke mitzunehmen. Aus diesem Grunde kämen normalerweise ca. 6 km für diese Fahrt zustande.

Außerdem sei ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch in seiner ausführlichen Form nur notwendig, wenn ein Unternehmer seinen Anteil an Privat- und Betriebsfahrten trennen wolle. Im diesem Fall sei natürlich die Aufzeichnung von Privatfahrten notwendig. Im Fall der Bw. handle es sich lediglich um Fahrten, die ein Dienstnehmer für seinen Dienstgeber durchführe. In diesem Fall sei ein detailliert geführtes Fahrtenbuch nicht notwendig. Es finde sich auch nirgends ein Hinweis, wie ein Fahrtenbuch tatsächlich auszusehen habe. Es sei lediglich immer die Rede davon, dass die Fahrten glaubhaft zu machen seien. Wenn nun aber feststehe, dass eine

betriebliche Fahrt von einem Punkt zu einem anderen eine gewisse Strecke betrage, sei der Kilometerstand dafür gänzlich irrelevant.

Aus den beigelegten Versicherungsbelegen sei zu ersehen, dass die Bw. im Berufungszeitraum einen Mercedes 190E und ab 9.2004 einen BMW besessen habe.

Zur Stellenbeschreibung werde noch mitgeteilt, dass die Bw. für die Betreuung der Mietzinsobjekte (das sind das so genannte "Hotel" in W3 und das Mietzinshaus, in Mistelbach, M1) zuständig sei. Die Bw. sei unter anderem für die Reinigung bzw. die Beaufsichtigung des Reinigungspersonals zuständig. Weiters sei sie im Hotel auch für die Anmeldung und das Kassieren der Mieten und für die notwendigen Reparaturen sowie die Anschaffung von Reinigungsmittel und anderer Artikeln des laufenden Bedarfes verantwortlich.

Zudem habe die Bw. auch jeden Tag die Post des Dachdeckerbetriebes (W.1) in die Zentrale (W.2) zu bringen und die dort eingehende Post für den Dachdeckerbetrieb abzuholen. Weiters seien die kassierten Mieten auf der Bank (Mistelbach, Hauptplatz) einzuzahlen. Dies geschehe immer gleich bei den Fahrten nach Mistelbach zum Mietzinsobjekt, M1, sodass dann nur noch die zusätzliche Fahrt zwischen M1 und Hauptplatz notwendig sei.

Aus dieser Beschreibung sei nun ersichtlich, dass die Bw. bei ihrer Berufsausübung oft unterwegs sei. Dies führe dazu, dass die im Fahrtenbuch ausgewiesene Kilometerleistung gegeben sei auch wenn meistens nur sehr kurzen Strecken zurückgelegt worden seien."

Mit Berufungvorentscheidung vom 1.8.2005 wurde der Berufung teilweise stattgegeben. Vom Finanzamt wurden lediglich die Fahrtkosten für jene Fahrten berücksichtigt, die nicht die Wegstrecke zwischen der Wohnung, W.1 und dem Hotel W3, betrafen. In einer ausführlichen, ergänzenden Bescheidbegründung vom 2.8.2005 wurde der Bw. erläutert, dass die Kosten für die Fahrten, die die Fahrtstrecke Wohnung - Arbeitsstätte – Wohnung betreffen, bereits durch den Verkehrsabsetzbetrag gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG abgegolten seien. Eine Arbeitsstätte werde an dem Ort begründet, an dem der Arbeitnehmer für den Arbeitgeber regelmäßig tätig werde (LStR 2002, RZ 291).

Im gegenständlichen Fall seien daher die Fahrten von der Wohnung (W1) zum Hotel (W3) mit dem Verkehrsabsetzbetrag abgegolten. Der zusätzliche Umstand, dass sich am Wohnort auch eine Arbeitsstätte der Bw. befindet, ändere nichts an diesem Ergebnis, weil der Tatbestand des Verkehrsabsetzbetrages – Fahrt zwischen Wohnung und Arbeitsstätte – vollständig erfüllt sei und dieser als ex spezialisiert dem allgemeinen Werbungskostentatbestand des § 16 Abs. 1 EStG vorgehe.

Fahrten, die nicht die Wegstrecke Wohnung – Arbeitsstätte – Wohnung betreffen, sondern von einer weiteren Arbeitsstätte aus angetreten werden, seien nicht von der

Abgeltungswirkung des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG erfasst. Kilometergeld steht daher für die Fahrten von der Wohnung zur ersten Arbeitsstätte (Hotel W.) und von der letzten Arbeitsstätte zurück zur Wohnung nicht zu. Wie bereits ausgeführt, vermag die Identität von Wohnung und Arbeitsstätte nichts an der Tatbestandserfüllung des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG ändern. Die Kosten für die Fahrten zwischen zwei Arbeitsstätten (soweit es sich nicht gleichzeitig auch um die Wohnung handelt) führen zu Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 EStG.

Im gegenständlichen Fall seien daher 7 Kilometer für die Fahrten zwischen der Arbeitsstätte im Hotel W., W3 und der weiteren Arbeitsstätte in Mistelbach, M1, sowie die Fahrten nach Mistelbach zur Bank und für Einkäufe zu berücksichtigen gewesen. Von dem begehrten Abzug von Kilometergeld in Höhe von € 904,60 konnten daher nur € 281,95 anerkannt werden.

Die Bw. brachte gegen die Berufungsverfahrensentscheidung betreffend Einkommensteuer 2003 fristgerecht einen Vorlageantrag (vom 1.9.2005) ein und führte zu ihrem Anbringen ergänzend Folgendes aus: "Das Finanzamt habe angenommen, das der Betriebsort bzw. der regelmäßige Arbeitsplatz der Bw. das Hotel W. und auch das Mietzinsobjekt in Mistelbach, M1 sei. Zu dieser Annahme habe vielleicht auch die Vorhaltsbeantwortung vom 4.7.2005 geführt. Hier sei offensichtlich beim Arbeitgeber zu wenig hinterfragt worden, wo sich der genaue Einsatzort der Bw. befindet. Nach nochmaliger Nachfrage stelle sich die Situation wie folgt dar: Die Bw. wohne in W1. Dort befindet sich auch der Sitz der H.. für welche die Bw. diverse Büroarbeiten mit einem täglichen Zeitaufwand von einigen Stunden erledige. Dazu gehöre es auch, die Post vom Betrieb in der W.1 in die Konzernzentrale, W.2 (Anmerkung: Entfernung ca. 80 Meter) zu bringen bzw. von dort zu holen. Zusätzlich sei die Bw. auch für die Betreuung der Mietzinsobjekte (Hotel W. und Mistelbach, M1) zuständig. Beispielsweise fahre die Bw. von der W.1 in die W.2 um die Post zu überbringen und eingegangene Schriftstücke oder Bankaufträge gleich mitzunehmen. Dann fährt sie in das Hotel W., W.3 (Entfernung: ca. 1,2 km) bzw. zur Bank, zum Merkur oder zum Mietzinsobjekt nach Mistelbach. Je nach Bedarf fahre sie dann wieder in die Zentrale (W.2) oder zum Betrieb (W.1). Die Reihenfolge könne natürlich je nach anfallender Arbeit variieren."

Das Finanzamt sei in der angefochtenen BVE davon ausgegangen, dass der Einsatzort (die Arbeitsstätte) der Bw. das Hotel W. sei und daher nur Fahrten zwischen den Einsatzorten, also von W3 nach Mistelbach auf Basis des Kilometergeldes als Werbungskosten zu berücksichtigen seien. Danach werde offensichtlich Mistelbach der neue Einsatzort, sodass die Fahrt von Mistelbach nach Wilfersdorf wiederum als Fahrt zwischen Arbeits- und Wohnstätte zu werten sei.

Diese Rechtsansicht halte die Bw. für nicht richtig. Auf Grund ihres Büroarbeitsplatzes in der W.1 sei dort ihr Arbeitsstätte. Sämtliche Fahrten zu den anderen Dienstverrichtungsorten seien Entsendungen durch den Arbeitgeber, für welche die Bw. Werbungskosten geltend machen könne.

Zudem sei darauf hinzuweisen, dass aus dem Fahrtenbuch die konkrete von der Bw. zurückgelegte Fahrtstrecke überhaupt nicht eingetragen sei. Es könne daher gar nicht festgestellt werden, ob sie bei der Rückfahrt von Mistelbach direkt zur Wohn- und Arbeitsstätte, W.1 oder zuerst noch in das Hotel gefahren sei. Nach Ansicht der Bw. sei es nicht notwendig die einzelnen in Wilfersdorf angefahrenen Ort konkret und nachvollziehbar im Fahrtenbuch anzuführen."

In einem mit der Vorhaltsbeantwortung vom 4.7..2005 regte die Bw. die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Einkommensteuer der Jahre 2000 bis 2002 zur nachträglichen Berücksichtigung ihrer beruflichen Fahrtkosten an. Das Finanzamt kam dieser Anregung nach und nahm von Amts wegen gemäß § 303 Abs. 4 BAO die Einkommensteuerveranlagung für die Jahre 2000 bis 2002 wieder auf. Die gleichzeitig zu erlassenden neuen Sachbescheide entsprachen hinsichtlich der Anerkennung der Fahrtkosten sowie der Bescheidbegründung der Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer 2003 vom 1.8.2005.

Die Bw. erhob gegen die Einkommensteuerbescheide 2000 bis 2002 form- und fristgerecht Berufung, die vom Finanzamt ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung gemeinsam mit der Berufungsvorlage betreffend Einkommensteuer 2003 dem UFS vorgelegt wurde. Der Sachverhalt sowie das gesamte Parteivorbringen sind mit den vorstehenden Ausführungen zum Einkommensteuerbescheid 2003 identisch, sodass eine weitere Darlegung zur Vermeidung von Wiederholungen unterbleiben kann.

Die Bw. erteilte dem Referenten am 22.11.2005 im Zuge einer telefonischen Nachfrage sinngemäß folgende Sachverhaltsauskünfte: "Erst im Gespräch mit dem Steuerberater im Zusammenhang mit dem Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2003 sei man draufgekommen, dass sie berufliche Fahrten als Werbungskosten geltend machen könne. Laufende Aufzeichnungen über ihre Fahrten habe sie bis zu diesem Zeitpunkt noch keine geführt. Aus diesem Grunde habe sie dann aus dem Gedächtnis rückwirkend für die Jahre 2000 bis 2003 die beruflichen Fahrten zusammengeschrieben. Das der Abgabenbehörde vorgelegte Fahrtenbuch habe ihre Tochter am PC erstellt. Grundlage dafür seien die handschriftlichen Aufzeichnungen der Bw. gewesen. Diese handschriftlichen Aufzeichnungen von ihr, die sozusagen der Entwurf für die Fahrtenbücher 2000 bis 2003 sind, könne sie der Behörde nicht mehr vorlegen. Der handschriftliche Entwurf erschien ihr bedeutungslos und sei daher schon weggeschmissen worden.

Es sei richtig, dass in den Fahrtenbüchern keine urlaubs- oder krankheitsbedingte Abwesenheit festzustellen sei. Sie sei nie mehr als acht Tage im Jahr auf Urlaub. Dabei bleibe sie meistens auch zu Hause und besorge die anfallende Arbeit weiter. Auch kleinere Beschwerden hätten sie nie davon abgehalten, ihre Arbeit zu verrichten. Die Fahrtenbuchaufschreibungen seien insoweit zutreffend.

Die Bw. gab zu, dass die nachträglichen Aufschreibungen der Fahrten nur ein schematisches und pauschales Bild abgeben würden und im Detail die wirklich zurückgelegten Wegstrecken nicht mehr angegeben werden könnten. An einzelnen Arbeitstagen werde beispielsweise die Wegstrecke zwischen W.1 (Wohnung, Büro) und dem Hotel (W.3) unterschiedlich oft zurückgelegt. Manchmal fahre sie nur einmal hin- und her, an anderen Arbeitstagen wiederum könne es sein, dass sie bis zu viermal das Hotel anfahren müsse. So sei etwa montags der Wäschetag im Hotel. Die Wäsche werde in die W.1 zum waschen, trocknen und bügeln transportiert und in mehreren Fuhren wieder zurück ins Hotel gebracht, sodass sie montags im Regelfall drei- bis viermal das Hotel anfahre. Die im Fahrtenbuch gleich bleibend angegebenen 6 km für die Fahrten von der W.1 zum Hotel entsprechen zwar nicht der real zurückgelegten Fahrtstrecke, wären aber insgesamt ein vertretbarer Schätzwert.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Nachweis beruflich veranlasster Fahrtkosten

Gemäß § 138 Abs. 1 BAO haben die Abgabepflichtigen auf Verlangen der Abgabenbehörde in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht zur Beseitigung von Zweifel den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.

Beweisen heißt, ein behördliches Urteil über die Gewissheit des Vorliegens einer entscheidungswesentlichen Tatsache herbeizuführen. Ein Sachverhalt ist glaubhaft gemacht, wenn die Umstände des Einzelfasses dafür sprechen, der vermutete Sachverhalt habe von allen anderen denkbaren Möglichkeiten die größte Wahrscheinlichkeit für sich.

Mit Vorhalt vom 25.5.2005 wurde der Bw. dargelegt, dass das vorgelegte Fahrtenbuch inhaltlich unrichtig und unvollständig ist und sie wurde zu einem Nachweis der behaupteten Fahrten aufgefordert, der es ermöglicht nachzu vollziehen, wann und wohin jede einzelne Fahrt zu welchem Zweck durchgeführt wurde und welche Wegstrecke dabei tatsächlich zurückgelegt worden ist.

Das Vorbringen der Bw. erweist sich in mehreren Punkten als unwahr und unrichtig, was im Ergebnis dazu führt, dass das Vorliegen von, das Werbungskostenpauschale übersteigenden, beruflichen Fahrtkosten nicht glaubhaft ist.

Von der Bw. wurde zunächst der Anschein erweckt, dass laufend Fahrtenbücher geführt worden seien und lediglich vergessen worden sei, diese dem Steuerberater vorzulegen, sodass dieser die Werbungskosten erst im Berufungsverfahren geltend machen konnte. Es wurde damit eine Glaubhaftigkeit der Aufzeichnungen vorgegeben, die diesen überhaupt nicht zukommt. Dieser Umstand spricht aber schon gegen die Glaubhaftigkeit der behaupteten Fahrten, weil es eines solch listigen Vorgehens bei einem wahrhaft vorliegenden Sachverhalt nicht bedarf.

Es ist evident, dass die Fahrten nicht so durchgeführt wurden wie im vorgelegten Fahrtenbuch eingetragen. Zum einen, weil sich niemand über längere Zeit zurück erinnern kann, wann er welche Fahrten zu welchem Zweck gemacht hat, zum anderen, weil die Bw. selbst erklärt, anders gefahren zu sein, als im Fahrtenbuch eingetragen. Zur Rechtfertigung überhöhter Kilometerangaben erklärt die Bw., die unmissverständliche Eintragung "Hotel W. – 6 km" sei so zu verstehen, dass der Ort täglich zweimal und die Konzernzentrale (W.2) angefahren worden sei. Im weiteren Verfahren widerspricht sie auch dieser Behauptung und erklärt, dass die täglichen Fahrten zum Hotel unterschiedlich oft bis zu viermal erfolgt seien.

Den nachträglichen und widersprüchlichen Sachverhaltserklärungen zu der Fahrtenangabe "Hotel W. – 6 km" kommt nach allgemeiner Lebenserfahrung keine Glaubwürdigkeit zu.

Vielmehr muss die ursprüngliche Erklärung unter Berücksichtigung der gesamten Umstände in ihrem objektiven Erklärungsgehalt so verstanden werden, dass bezweckt war durch überhöhte Kilometerangaben ein möglichst hohes Kilometergeld steuermindernd in Abzug zu bringen.

Auch die Art wie die Aufschreibungen erstellt wurden, nimmt den behaupteten Fahrten die Glaubwürdigkeit. So sind die angeblich, handschriftlichen Grundaufzeichnungen der Bw. nicht mehr vorhanden. Das vorgelegte Fahrtenbuch wurde von der Tochter am PC erstellt.

Berücksichtigt man die gesamten Umstände muss die Sachverhaltsbehauptung insgesamt als unglaublich gewertet werden. Die bloße, mögliche Behauptung für bestimmte berufliche Zwecke Fahrten mit dem eigenen Pkw durchgeführt zu haben, bildet keine hinreichende Grundlage für die Anerkennung von Werbungskosten, zumal sich die nachträglich erstellten Aufschreibungen als unrichtig und unwahr erwiesen haben.

2. Abgeltung durch den Verkehrsabsetzbetrag

Im Hinblick auf die fehlende Glaubhaftigkeit des Vorbringens der Bw. berufliche Fahrten in einem das Werbungskostenpauschale übersteigenden Umfang durchgeführt zu haben, wäre es entbehrlich, auf die strittige Rechtsfrage einzugehen, ob Fahrten von der W.1, wo sich Wohnung und Büroarbeitsplatz der Bw. befindet, zu weiteren Arbeitsstätten der Bw. mit dem Verkehrsabsetzbetrag abgegolten sind. Die Ausführungen erfolgen auch um Klarstellung für künftige Veranlagungen zu geben.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG sind Werbungskosten auch Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen gilt:

- a) diese Ausgaben sind bei einer einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis 20 km grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag abgegolten.

In ständiger Rechtsprechung entscheidet der VwGH zur strittigen Rechtsfrage Folgendes: Sollte eine Arbeitsstätte mit dem Wohnsitz eines Dienstnehmers identisch sein, so ist die Fahrt zur weiteren Arbeitsstätte als solche zwischen Wohnsitz und Arbeitsstätte anzusehen, weswegen die Aufwendungen nur nach Maßgabe des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 steuerlich berücksichtigt werden können. Diese Ansicht findet ihre Rechtfertigung darin, dass keine zusätzlichen Aufwendungen anfallen, wenn Fahrten zur weiteren Arbeitsstätte nicht vom Wohnsitz, sondern von der mit dem Wohnsitz identen Arbeitsstätte aus angetreten werden. Die Fahrten eines Dienstnehmers von der mit seinem Wohnsitz identen Arbeitsstätte zu einer anderen Arbeitsstätte sind somit als Fahrten zwischen Wohnsitz und Arbeitsstätte anzusehen, was zum Ansatz eines Sachbezuges bei der Berechnung der lohnabhängigen Abgaben führt. Hinsichtlich weiterer Ausführungen wird gemäß § 43 Abs. 2 zweiter Satz VwGG auf das genannte Erkenntnis verwiesen.

Der Verwaltungsgerichtshof sieht sich durch die Ausführungen der Beschwerdeführerin nicht veranlasst, von dieser, bereits im hg Erkenntnis vom 29. November 1994, 94/14/0121, dargelegten Ansicht abzuweichen (zuletzt in E. vom 16.9.2003, 97/14/0173 sowie Doralt, EStG zu § 16 RZ 119/1 mwH.).

Zu dem Argument des VwGH ist noch ein weiteres Argument hinzuzufügen. Der Tatbestand des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG ist erfüllt, wenn Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte des Steuerpflichtigen durchgeführt werden. Die Ausgaben hierfür sind zwingend, pauschal durch den Verkehrsabsetzbetrag abgegolten. Auch wenn der Steuerpflichtige von seiner mit der Wohnung identischen Arbeitsstätte zu einer weiteren Arbeitsstätte fährt, wird der Tatbestand des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG verwirklicht, weil die Wegstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zurückgelegt wird. Der vom VwGH aufgezeigt Umstand, dass keine zusätzlichen Fahrtkosten hierbei anfallen, ist eigentlich nur ein Ergebnis der Tatbestandsverwirklichung. Nach den allgemeinen Rechtsgrundsätzen gilt daher, dass die Rechtsfolge (Pauschalabgeltung) des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG auch dann eintritt, wenn zur Verwirklichung des Tatbestandes noch weitere Sachverhaltsumstände – wie z.B. das Vorliegen einer Arbeitsstätte in der Wohnung – hinzutreten. Dadurch wird zwar auch der allgemeine Werbungskostentatbestand des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG verwirklicht, sodass eine Normenkonkurrenz vorliegt. Es bedarf keiner weiteren Begründung, dass der § 16 Abs. 1 EStG

(Verkehrsabsetzbetrag/Pendlerpauschle) als lex spezialis dem allgemeinen Werbungskostentatbestand gemäß § 16 Abs. 1 EStG vorgeht, sodass diese Bestimmung nicht zur Anwendung gelangen kann.

Diese rechtsdogmatische Begründung ist der ergebnisorientierten und argumentationslosen Kritik von PÜLZL, in SWK, 13/2004, S 471, an der Judikatur des VwGH zur Absetzbarkeit von Fahrtkosten bei Identität von Wohnung und Arbeitsstätte entgegenzustellen.

3. Zusammenfassung

Die gegenständliche Berufung konnte daher sowohl auf Grund der Tatsachenlage als auch auf Grund der Rechtslage zu keinem Erfolg führen. Ein Abänderung der angefochtenen Bescheide zum Nachteil der Bw., in dem Umfang als vom Finanzamt Fahrtkosten berücksichtigt wurden, unterbleibt, weil unter Abwägung aller Kriterien (kontradiktorisches Verfahren, Überraschungsverbot, Parteiengehör, Verwaltungsökonomie, geringfügige Ergebnisauswirkung) dem Effizienzgebot Vorrang eingeräumt wurde.

Wien, am 6. Dezember 2005