



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 4

GZ. RV/0713-L/07

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, Angestellter, geb. x, V, vom 4. Juni 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Vöcklabruck vom 3. April 2007 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2006 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird dahingehend abgeändert, dass die Abgabengutschrift von bisher 592,80 € auf **1.733,54 €** erhöht wird.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe in dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt für die Einkommensteuer 2006 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheid-spruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) bezog im Jahr 2006 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Er ist Außendienstmitarbeiter einer Handelsfirma und führt nahezu täglich Dienstreisen durch.

Der Bw reichte seine Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung 2006 elektronisch ein. Er beantragte neben Sonderausgaben, einer außergewöhnlichen Belastung usw. folgende Beträge als Werbungskosten:

Gewerkschaftsbeiträge etc.	KZ 717	287,76 €
Arbeitsmittel	KZ 719	597,04 €

Reisekosten	KZ 721	5.040,80 €
-------------	--------	------------

Auf Grund der elektronischen Zufallsauswahl wurde der Bw aufgefordert, die Belege zu seinen Anträgen vorzulegen.

Laut den vorgelegten Reisekostenabrechnungen an den Dienstgeber erhielt der Bw für die meisten der Reisen vom Dienstgeber einen Ersatz. In einer weiteren Aufstellung beantragte der Bw unter Auflistung der einzelnen Tage Differenzreisekosten für das Kilometergeld und die Reisediäten.

Das Finanzamt Gmunden Vöcklabruck versagte im Einkommensteuerbescheid 2006 vom 03. April 2007 den Gewerkschaftsbeitrag und die Differenzreisekosten mit folgender Begründung und berücksichtigte als Werbungskosten nur die Arbeitsmittel mit € 597,04:

„Die vom Arbeitgeber einbehaltenen Beträge für die freiwillige Mitgliedschaft bei Berufsverbänden und Interessensvertretungen (z.B. Gewerkschaftsbeiträge) werden bereits bei der laufenden Lohnverrechnung berücksichtigt (§ 62 Abs. 2 Z 1 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG 1988)). Ein nochmaliger Abzug im Rahmen des Veranlagungsverfahrens ist daher nicht möglich.“

Die beantragten Kilometergelder und Tagesdiäten waren um die von der Firma erhaltenen Ersätze (€ 14.170,79) zu kürzen.“

In der Berufung gegen diesen Einkommensteuerbescheid gab der Bw an, dass bei der Berücksichtigung der Werbungskosten wohl ein Fehler aufgetreten sein muss, da die Differenz zwischen den tatsächlich bezahlten Tagesdiäten und Kilometergeldern zu den steuerfreien Sätzen als steuermindernd beantragt wurde. Es seien aber zusätzlich die erhaltenen Sätze abgezogen und um diese gekürzt worden. Auch sei die Differenz des Kilometergeldes mit 30.000 Kilometer begrenzt worden, obwohl 32.571 Kilometer gefahren worden seien.

Aus der neu vorgelegten Zusammenstellung des Bw zu seinen Werbungskosten etc. gehen nun folgende Beträge hervor:

Die Gewerkschaftsbeiträge sind richtigerweise nicht mehr geltend gemacht worden, da sie schon beim Arbeitgeber bei der Gehaltszahlung berücksichtigt wurden. Die Abkürzung KZ bedeutet Kennzahl.

Reisekosten	KZ 721	5.040,80 €
davon Differenz Tagesgeld		2.160,80 €
davon Differenz Kilometergelder		2.880,00 €

Arbeitsmittel	KZ 719	579,04 €
Privatanteil ist abgezogen		
davon AfA Notebook + Drucker		321,98 €
davon AfA PC iMac		257,06 €
Betriebsratsumlage	KZ 724 (sonstige Werbungskosten)	37,92 €

Mit Berufungsvorentscheidung vom 25. Mai 2007 berücksichtigte das Finanzamt Werbungskosten von 1.973,55 € mit folgender Begründung: „*Laut beigelegten Fahrtenbüchern und monatlichen Aufstellungen der Fahrten und der Diäten sei für 30.000 km das Kilometergeld berechnet worden. Weiters seien die Diäten in der Höhe von 4.367,30 € (wie beantragt) anerkannt worden. Es seien die gesamten Ersätze gemäß § 26 EStG 1988 laut Lohnzettel in der Höhe von 14.170,79 € in Abzug gebracht worden. Es habe somit ein Betrag von 1.376,50 € als Reisekosten anerkannt werden können.*“

Im Vorlageantrag gegen die Berufungsvorentscheidung vom 04.Juni 2007 gab der Bw an: Es müsse ein neuerlicher Berechnungsfehler vorliegen, da in der Begründung sowohl das Kilometergeld für 30.000 km als auch die Diäten in Höhe von 4.367,30 € anerkannt worden seien, aber als Reisekosten dann nur 1.376,51 € berücksichtigt wurden. Es können doch nicht nochmals die erhaltenen Ersätze abgezogen werden, da ja nur mehr die Differenz beantragt und auch genehmigt wurde. Wie das Finanzamt zu einem Betrag von 14.170,79 € als Ersätze laut Lohnzettel komme, sei ihm unerklärlich, da die Reisekostenersätze des Arbeitgebers gar nicht am Lohnzettel aufscheinen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, in welcher Höhe der Bw im Jahr 2006 Differenzreisekosten beim Kilometergeld und bei den Tagesgeldern geltend machen kann.

Folgender Sachverhalt steht auf Grund des Vorbringens und der vorgelegten Unterlagen fest:

Der Bw war für seinen Dienstgeber zum überwiegenden Teil im Außendienst tätig. Für diese Außendiensttätigkeit legte der Bw Reisekostenabrechnungen an den Dienstgeber. Er bekam als Ersatz für 1 Kilometer den Betrag von 0,28 € und diverse Maut-, Vignetten- und Parkgebühren. Das Tagesgeld wurde vom Dienstgeber mit 17,50 € gewährt.

Für diese Außendiensttätigkeiten legte der Bw eine Differenzenrechnung mit den Tagesgeldern nach § 26 Z 4 EStG 1988 abzüglich der Tagesgelder vom Dienstgeber vor. Ebenso beantragte er Arbeitmittel und die Betriebsratsumlage.

Zu den Kilometergeldern:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 in der hier geltenden Fassung sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Für Dienstreisen gilt gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 in der hier geltenden Fassung, dass Beträge, die aus Anlass einer Dienstreise als Reisevergütungen (Fahrkostenvergütungen, **Kilometergelder**) und als Tagesgelder und Nächtigungsgelder gezahlt werden, nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören. Gemäß § 26 Z 4 lit a EStG 1988 sind als Kilometergelder höchstens die den Bundesbediensteten zustehenden Sätze zu berücksichtigen.

Der Verwaltungsgerichtshof ist hinsichtlich der Berücksichtigung von Fahrtkosten und Kilometergeldern bei Dienstreisen in seiner Rechtsprechung zu dem Ergebnis gelangt, dass Fahrtaufwendungen sowohl im betrieblichen (§ 4 Abs. 5 EStG 1988) als auch **wie hier** im außerbetrieblichen (§ 16 Abs. 1 EStG 1988) Bereich grundsätzlich stets in der **tatsächlichen Höhe** als Betriebsausgaben oder als Werbungskosten zu berücksichtigen sind. Gleichwohl kann das amtliche Kilometergeld in vielen Fällen zu einem den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Ergebnis führen. Bei höheren Kilometerleistungen dh über 30.000 Kilometer pro Jahr entwickeln sich aber die tatsächlichen Kosten für die Fahrten mit dem eigenen PKW im Hinblick auf den hohen Anteil an Fixkosten bei einem Kraftfahrzeug degressiv dh sinkend. Würde man auch in solchen Fällen die Werbungskosten für PKW–Fahrten mit dem amtlichen Kilometergeld bemessen, dann ergebe sich ein lineares Ansteigen des Ersatzes, welches immer mehr von den echten tatsächlichen Aufwendungen abweicht. Allerdings dürfen entsprechend der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs die tatsächlichen Fahrzeugkosten bei einer Fahrleistung **bis zu** 30.000 Kilometer pro Jahr in Höhe des amtlichen Kilometergeldes geschätzt werden, weil die tatsächlichen Kosten eines durchschnittlichen Fahrzeuges bei dieser Fahrleistung in etwa diesem Kilometergeld entsprechen würden. Das amtliche Kilometergeld stellt zudem nur auf eine durchschnittliche Jahreskilometerleistung von 15.000 Kilometer ab, bei der schon die meisten tatsächlichen Kosten mit dem Kilometergeld gedeckt sein müssten. Die Grenze mit den 30.000 Kilometer ist daher als Verwaltungsübung eher großzügig angelegt und gilt eben für alle Personenkraftwagen gleichgültig welcher Größe oder Kategorie (vgl. VwGH 8.10.1998, 97/15/0073 oder 30.11.1999, 97/14/0174; Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, 9. oder 4. Auflage, § 16, Rz 220 Stichwort: Fahrtkosten).

Zu den Tagesgeldern:

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 sind **Mehraufwendungen** des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen ohne Nachweis ihrer Höhe als Werbungskosten anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 ergebenden Beträge nicht übersteigen. Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen.

Der Bw hat für die mit seinem privaten Personenkraftwagen (PKW) durchgeführten beruflich bedingten Fahrten nur Anspruch auf die von ihm tatsächlich getragenen Kosten oder es wird als Schätzungshilfe für diese tatsächlichen Aufwendungen das amtliche Kilometergeld herangezogen. Wenn das amtliche Kilometergeld geltend gemacht wird, sind damit sämtliche Aufwendungen für das Kraftfahrzeug abgegolten (wie Abschreibung für Abnutzung, Benzin, Öl, Service- und Reparaturkosten, Zusatzausrüstungen, Steuern, Parkgebühren, Mauten, Autobahnvignette, Versicherungen etc.).

Auch wenn der Bw mit seinem privaten PKW berufliche Fahrten von **mehr** als 30.000 Kilometer durchgeführt hat, so können nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nur das amtliche Kilometergeld für 30.000 Kilometer oder die tatsächlich nachzuweisenden Kosten für die gesamten beruflichen Fahrten geltend gemacht werden.

Da es sich beim Ansatz von 30.000 Kilometer multipliziert mit dem amtlichen Kilometergeld (2006: 0,376 € / km) um einen **steuerlichen Maximalansatz** der Fahrtkosten eines Jahres als zu berücksichtigende Werbungskosten (bzw Betriebsausgaben) handelt, müssen die **gesamten** Ersätze des Dienstgebers für die Kraftfahrzeugaufwendungen auch für die diese Grenze überschreitenden Kilometer plus allfälligen anderen Kosten (wie Maut- und Parkgebühren etc.) diesem Schätzwert gegenübergestellt werden. Im gegenständlichen Fall kann als Differenzenrechnung nur folgende Berechnung angestellt werden:

Jahr 2006		
Maximale Werbungskosten pro Jahr - Kilometergeld	30.000 km x 0,376 €	11.280,00 €
Abzüglich Ersatz des Dienstgebers (DG) für tatsächlich gefahrene Gesamtkilometer	32.571 km x 0,280 €	- 9.119,88 €
Abzüglich Ersatz des DG für Autobahnvignette, Park- und Mautgebühren lt. Ihren Aufstellungen	Summe 2006	- 152,55 €

Differenzreisekosten für das Kilometergeld		2.007,57
--	--	-----------------

Da mit dem amtlichen Kilometergeld **alle** Kraftfahrzeugkosten abgegolten sind, sind auch die Ersätze für die Jahresvignette und die Park- und Mautgebühren als Ersatz des Dienstgebers abzuziehen.

Die Differenz der Tagesdiäten beträgt im Jahr 2006 den Betrag von 2.160,80 €, wie vom Bw beantragt

Bei den Kosten für die Arbeitsmittel dürfte es sich um einen Ziffernsturz zwischen den tatsächlichen Kosten von 579,04 € laut der Aufstellung des Bw und dem elektronisch übermittelten Betrag von 597,04 € handeln. Dies wird im Zuge der hier stattfindenden Neuberechnung richtig gestellt.

Die Betriebsratsumlage ist unter den sonstigen Werbungskosten Kennzahl 724 mit 37,92 € zu berücksichtigen.

Der Dienstgeber des Bw hat dem Finanzamt jährlich den Lohnzettel des Bw zu übermitteln. Auf diesen Daten ist auch ersichtlich, dass der Bw an steuerfreien Bezügen im Jahr 2006 den Betrag von 14.170,79 € erhalten hat. Dieser Betrag ergibt sich als Summe der Reisekostenabrechnungen, die der Bw seinem Dienstgeber von Jänner bis Dezember 2006 vorgelegt und erhalten hat. Am Lohnzettel, der dem Einkommensteuerbescheid meist als Blatt drei bei der Bescheidausstellung folgt, sind die vom Dienstgeber ausbezahlten steuerfreien Bezüge leider nicht ersichtlich.

Es sind für das Jahr 2006 folgende Beträge als Werbungskosten zu berücksichtigen:

Reisekosten	KZ 721	4.168,37 €
davon Differenz Tagesgeld		2.160,80 €
davon Differenz Kilometergelder		2.007,57 €
Arbeitsmittel	KZ 719	579,04 €
davon AfA Notebook + Drucker abzügl.Privatanteil		321,98 €
davon AfA PC iMac		257,06 €

Betriebsratsumlage	KZ 724 (sonstige Werbungskosten)	37,92 €
Summe Werbungskosten 2006		4.785,33 €

Allfällige andere Beträge, die das Finanzamt in seinen Bescheidbegründungen bisher angeführt hat, beinhalten Ziffernstürze oder Rechenfehler und werden hiermit korrigiert.

Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen ist, konnten nicht berücksichtigt werden, da sie den Selbstbehalt gemäß § 34 Abs 4 und Abs 5 EStG 1988 in Höhe von 2.117,56 € nicht übersteigen.

Beträge an gesetzlich anerkannte Kirchen und Religionsgemeinschaften können höchstens im Ausmaß von 100,00 € als Sonderausgabe berücksichtigt werden (§ 18 Abs 1 Z 5 EStG 1988).

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 23. Oktober 2007

Eine Ausfertigung ergeht auch an:

Finanzamt Gmunden Vöcklabruck (FA 53) zu StNr. xx