



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der AA, Adresse, vertreten durch Mag. BB, Steuerberater, Adresse1, vom 22. Mai 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Leoben Mürzzuschlag vom 28. April 2009 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die Einkommensteuer wird mit € 954,40 festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

In der beim Finanzamt (elektronisch) eingelangten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2007 machte die Berufungswerberin (Bw.), eine Familienhelferin, unter anderem Kosten für Arbeitsmittel (Computer) in der Höhe von € 234,70 und Reisekosten (Fahrtkosten und Taggelder) in der Höhe von € 2.522,32 als Werbungskosten geltend.

Im Zuge des Veranlagungsverfahrens legte die Bw. auf Grund eines Vorhaltes des Finanzamtes mit Schreiben vom 2. März 2009 eine Rechnung über den Kauf eines Personalcomputers, eine als „*Werbungskosten 2007*“ bezeichnete Aufstellung (in dieser Aufstellung werden die geltend gemachten Aufwendungen und Vergütungen als Monatssummen ausgewiesen), das Fahrtenbuch und die Stundenabrechnungen vor.

Mit dem nunmehr angefochtenen Einkommensteuerbescheid vom 28. April 2009 berücksichtigte das Finanzamt die begehrten Aufwendungen für den Personalcomputer nicht. An Fahrtkosten wurden € 244,20, an Taggeldern € 226,42 als Werbungskosten anerkannt. In der Begründung wurde ausgeführt, die berufliche Nutzung des Personalcomputers sei nicht nachgewiesen worden. Für die Fahrten zu den (namentlich genannten) Familien hätte das Kilometergeld nur für die ersten fünf Tage berücksichtigt werden können. Liege aufgrund der Art der Beschäftigung eine gleich bleibende Arbeitsstätte nicht vor, so stünden für die Fahrten zwischen der Wohnung und dem Einsatzort nur für die ersten fünf Tage Fahrtkosten zu. Ab dem sechsten Tag würden Fahrten zwischen der Wohnung und der Arbeitsstätte vorliegen.

Dagegen richtete sich die Berufung vom 22. Mai 2009. Die Bw., vertreten durch Mag. BB, Steuerberater, brachte vor, der Personalcomputer werde für die Erstellung der Einsatzberichte und Dokumentationen über ihre berufliche Tätigkeit verwendet. Eine private Nutzung des Computers erfolge nur sehr eingeschränkt. Da aus ökonomischen Gründen keine Aufzeichnungen über die Privatnutzung des Computers geführt worden seien, sei nicht die tatsächlich vorliegende private Nutzung von 15-20% ausgeschieden worden, sondern diese mit 30% angesetzt worden.

Die Bw. führte weiter aus, ihr Einsatzgebiet erstreckte sich über die Bezirke Mürzzuschlag, Bruck an der Mur und Leoben. Die Betreuung von Familien oder Pflegebedürftigen dauere von zwei Wochen bis zu einem Jahr, in Ausnahmefällen liege die Betreuungsdauer auch darüber. Aufgrund der unterschiedlichen Einsatzzeiten sowie aufgrund der teilweise exponierten Einsatzorte sei die Verwendung öffentlicher Verkehrsmittel nicht zumutbar. Da sich Aufträge kurzfristig ergeben oder wegfallen, sei ein genauer Tages- und somit Betreuungsablauf selten planbar. Die Nichtberücksichtigung des Kilometergeldes führe zu einer steuerlichen Ungleichbehandlung. Nichtselbständig Tätige mit zeitlich kurz befristeten Einsätzen könnten höhere Aufwendungen als Werbungskosten geltend machen als jene, die solche Personen zu betreuen haben, wo ein längerer Einsatz erforderlich ist. Der Aufwand für die Fahrten zwischen Wohnort und Einsatzort sei für jeden dieser Nichtselbständigen gleich. Abschließend ersuchte die Bw. um Anerkennung der geltend gemachten Kosten.

Über Ersuchen des Unabhängigen Finanzsenates legte die Bw. mit Schreiben vom 3. November 2010 den Dienstvertrag und (anstatt der geforderten Reisekostenabrechnungen) abermals die Stundenabrechnungen vor und teilte mit, der Personalcomputer sei ausschließlich für berufliche Zwecke angeschafft worden und werde nahezu ausschließlich beruflich genutzt. Mangels geeigneter Unterlagen über das Ausmaß der beruflichen Nutzung sei ein Privatanteil von 30% angenommen worden. Als Nachweis hierfür wurde die

konservative Freizeitbeschäftigung und der Umstand, dass im Haushalt der Bw. keine Kinder leben, angeführt.

Mit Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates vom 20. Dezember 2010 wurde die Bw. aufgefordert, nachzuweisen oder glaubhaft zu machen, dass sie und ihr Ehegatte den Personalcomputer gemeinsam nur zu 30% privat nutzen. Weiters wurde die Bw. betreffend die geltend gemachten Taggelder ersucht, anstatt der in der Aufstellung „*Werbungskosten 2007*“ ausgewiesenen Monatssummen eine detaillierte Aufstellung vorzulegen. Trotz Urgenz vom 23. Februar 2011 machte die Bw. weder weitere Angaben, noch legte diese Unterlagen vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Bw. ist seit 1. September 2000 als Familienhelferin beschäftigt. Im Rahmen dieser Tätigkeit hatte sie im Veranlagungszeitraum Familien und Personen in den Bezirken Mürzzuschlag und Bruck an der Mur zu betreuen. Für die Fahrtstrecke Wohnort – Tätigkeitstort und retour erhielt die Bw. einer Betriebsvereinbarung zufolge von ihrem Arbeitgeber einen so genannten Fahrtkostenersatz und einen Dienstreisekostenersatz. Der Fahrtkostenersatz gebührte - für die tatsächliche kürzeste Strecke, maximal aber 15 Kilometer - für Anreise zum bzw. die Abreise vom Dienstort. Für nicht durch den Fahrtkostenersatz abgegoltene Strecken (maximal 30 Kilometer täglich) standen der Bw. Dienstreisekosten zu. Bei mehreren Einsätzen an verschiedenen Orten an einem Tag galt die Strecke zwischen den Einsatzorten als Dienstreise (Dienstreisekosten).

An Werbungskosten beantragte die Bw. – neben den Kosten für einen Computer und sonstigen Werbungskosten – die Anerkennung des Verpflegungsmehraufwandes (Tagesdiäten) in der Höhe der Differenz zwischen den sich aus § 26 Ziffer 4 lit.b) Einkommensteuergesetz 1988 (EStG 1988) ergebenden Beträgen und den vom Arbeitgeber nicht steuerbar ausbezahlten Taggeldern sowie die Anerkennung von Fahrtkosten in der Höhe der Differenz zwischen dem amtlichen Kilometergeld und den vom Arbeitgeber bezahlten Ersätzen (Fahrtkosten- und Dienstreisekostenersatz).

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Die Werbungskosten werden von den Einnahmen eines Steuerpflichtigen abgezogen und mindern die Steuerbemessungsgrundlage. § 16 Abs. 1 Ziffer 6 EStG 1988 bestimmt, dass Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte auch Werbungskosten sind. Für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen gilt, dass diese Ausgaben bei einer einfachen Fahrtstrecke zwischen

Wohnung und Arbeitsstätte bis 20 Kilometer grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 EStG 1988) abgegolten sind.

Gemäß § 16 Abs. 1 Ziffer 9 EStG 1988 sind Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen Werbungskosten. Diese Aufwendungen sind ohne Nachweis ihrer Höhe als Werbungskosten anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Ziffer 4 EStG 1988 ergebenden Beträge nicht übersteigen. Die mit einer Reise regelmäßig verbundenen Fahrtkosten stellen allgemeine Werbungskosten im Sinne des Abs. 1 und keine Reisekosten im Sinne der Ziffer 9 dar (VwGH 8.10.1998, 97/15/0073).

Verpflegungsmehraufwand:

Die Bw. erhielt laut Betriebsvereinbarung vom Arbeitgeber Taggelder nur für solche Dienstreisen ersetzt, bei denen die Entfernung Wohnort - Einsatzstelle und zurück nach Abzug der Kilometer für die An- und Abreise zum/vom Dienstort (maximal 15 Kilometer) jeweils mehr als 25 Kilometer betrug. Im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung machte die Bw. Taggelder in der Höhe von € 541,20 geltend.

Eine Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Ziffer 9 EStG 1988 liegt vor, wenn sich der Steuerpflichtige aus beruflichem Anlass mindestens 25 Kilometer vom Mittelpunkt der Tätigkeit entfernt und eine Reisedauer von mehr als drei Stunden vorliegt. Der Reiseort oder das aufgesuchte Gebiet dürfen keinen weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit darstellen.

Die Rechtfertigung der Annahme von Werbungskosten anlässlich einer ausschließlich beruflich veranlassten Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Ziffer 9 EStG 1988 liegt bei kurzfristigen Aufenthalten in dem bei derartigen Reisebewegungen in typisierender Betrachtungsweise angenommenen Verpflegungsmehraufwand gegenüber den ansonsten am jeweiligen Aufenthaltsort anfallenden und gemäß § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähigen (üblichen) Verpflegungsaufwendungen. Die steuerliche Anerkennung eines Verpflegungsmehraufwandes unter dem Titel Reise ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes im Ergebnis dann nicht möglich, wenn von einer auch die Kenntnis der Verpflegungsmöglichkeiten bewirkenden Vertrautheit mit den örtlichen Gegebenheiten ausgegangen werden kann. Auch hier gilt die typisierende Betrachtungsweise (VwGH 7.10.2003, 2000/15/0151).

Da eine Reise begrifflich einen vorübergehenden Aufenthalt darstellt, führt eine Verweildauer, die sich an einem Einsatzort durchgehend oder wiederkehrend auf einen längeren Zeitraum erstreckt, zu einem – eine Reise und die Berücksichtigung von Verpflegungsmehraufwendungen ausschließenden - weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit. Bei längeren Aufenthalten ist in der gebotenen typisierenden Betrachtungsweise von der Möglichkeit der Inanspruchnahme solcher Verpflegungsmöglichkeiten auszugehen, deren Aufwendungen als Teil der

Kosten der Lebensführung grundsätzlich nicht abzugsfähig sind (VwGH 28.5.1997, 96/13/0132).

Nicht nur ein einzelner Ort, sondern auch ein mehrere Orte umfassendes Einsatzgebiet (Zielgebiet) kann den Mittelpunkt der Tätigkeit darstellen. Die Bw., die ausschließlich im Außendienst tätig war, bereiste im Rahmen ihrer Betreuungstätigkeit im Veranlagungsjahr (so wie auch in den Jahren davor) regelmäßig das Gebiet der Bezirke Mürzzuschlag und Bruck an der Mur. Sie begründete daher in diesem Gebiet einen weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit. In typisierender Betrachtungsweise war die Bw. somit mit den im Einsatzgebiet vorhandenen Verpflegungsmöglichkeiten ausreichend vertraut. Die Voraussetzungen für die Anerkennung eines Verpflegungsmehraufwandes als Werbungskosten für Reisen in das Einsatzgebiet waren daher nicht gegeben. Es bedurfte daher keiner Erwägungen, ob - mangels Nächtigungen – ein allfälliger aus der anfänglichen Unkenntnis über die lokale Gastronomie resultierender Mehraufwand durch entsprechende zeitliche Lagerung von Mahlzeiten oder durch die Mitnahme von Lebensmitteln abgefangen hätte werden können.

Betreffend die beruflich veranlassten Reisen außerhalb des Einsatzgebietes liegt dann kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit vor, wenn wiederkehrende Reisen nicht über einen längeren Zeitraum erfolgen. Nach der Verwaltungspraxis ist bei einem wiederkehrenden, aber nicht regelmäßigen Tätigwerden an einem Einsatzort dann nicht von einem längeren Zeitraum auszugehen, wenn eine Anfangsphase von 15 Tagen im Kalenderjahr nicht überschritten wird. Bei den vorgenommenen Reisen nach Leoben (5 mal), Graz (3 mal) und St. Michael (4 mal) war von einem weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit nicht auszugehen. Für diese Reisen war daher die Differenz zwischen den sich aus § 26 Ziffer 4 lit.b) Einkommensteuergesetz 1988 (EStG 1988) ergebenden Beträgen und den vom Arbeitgeber nicht steuerbar ausbezahlten Tagesgeldern als Werbungskosten zu berücksichtigen. Die Bw. hat – wie bereits ausgeführt – keine detaillierte Aufstellung betreffend die geltend gemachten Taggelder vorgelegt. Der Berechnung der Höhe der als Werbungskosten zu berücksichtigenden Taggelder wurden daher die Angaben im Fahrtenbuch zu Grunde gelegt und die erhaltenen Vergütungen in der Höhe von je € 8,80 in Abzug gebracht (Beilage A).

Fahrtkosten:

Die von der Bw. geltend gemachte Differenz zwischen dem amtlichen Kilometergeld und den vom Arbeitgeber bezahlten Kosten setzt sich wie folgt zusammen:

Für so genannte interne Dienstreisen (Teilnahme an Supervisionen, Dienstbesprechungen, Weiterbildungsveranstaltungen, etc.) wurden vom Arbeitgeber niedrigere Kosten als das amtliche Kilometergeld ersetzt.

Der für die Anreise zum Dienst bzw. die Abreise vom Dienst (je maximal 15 Kilometer) gewährte Fahrtkostenersatz lag unter dem amtlichen Kilometergeld.

Da die Fahrtkosten keine spezifischen Reisekosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Ziffer 9 EStG 1998 darstellen, bedarf es keiner Beurteilung, ob es sich bei den Fahrten um eine Reise im Sinne der zuletzt genannten Bestimmung handelt. Vielmehr ist entscheidend, ob Fahrten zwischen der Wohnung und der Arbeitsstätte vorliegen. Die Aufwendungen für derartige Fahrten werden aus Vereinfachungsgründen in pauschaler Form mit dem Verkehrsabsetzbetrag und gegebenenfalls mit dem Pendlerpauschale abgegolten.

Die Bw. war ausschließlich im Außendienst tätig, als Mittelpunkt ihrer Tätigkeit galt – wie bereits ausgeführt – das Einsatzgebiet (Bezirke Mürzzuschlag und Bruck an der Mur). Die Fahrten der Bw. begannen und endeten am Wohnort. Im Arbeitsvertrag vom 9. Oktober 2000 ist als Dienstort der Wohnort ausgewiesen. Mit der am 1. Jänner 2002 in Kraft getretenen und mit 1. April 2006 geänderten Betriebsvereinbarung – Dienstreisekostenvergütung, die die bis zu diesem Zeitpunkt gültige Dienst- und Besoldungsordnung ersetzte, wurden für Mitarbeiter der Mobilen Dienste – Familienhilfe Sonderregelungen geschaffen.

Den Bestimmungen dieser Betriebsvereinbarung zufolge galt bzw. gilt eine Strecke von maximal 15 Kilometer als Anreise zum bzw. als Abreise vom Dienstort. Für diese Strecken erhielt die Bw. einen Fahrtkostenersatz. Der Berechnung der an die Bw. ausbezahlten Reisekostenersätze (Dienstreisekosten) wurde die Fahrtstrecke zugrunde gelegt, die über die Strecke von 15 Kilometer hinausging. Die jeweiligen Dienstreisen haben somit erst nach einer – vom Wohnort der Bw. aus berechneten – 15 Kilometer übersteigenden Strecke begonnen. Den Bestimmungen der Betriebsvereinbarung zufolge wurde somit vom Arbeitgeber ein (fiktiver) Ort definiert, an dem die Dienstreisen begannen und endeten (auch betreffend Verpflegungsmehraufwendungen lag nach der Betriebsvereinbarung eine Dienstreise nur dann vor, wenn sich die Bw. von diesem fiktiven Ort mehr als 25 Kilometer entfernte). Werden Reisekostenersätze von einem (fiktiven) Ort aus bzw. zu diesem zurück berechnet und beginnt und endet somit die Dienstreise an diesem (fiktiven) Ort, so handelt es sich bei den Fahrten zwischen der Wohnung und diesem Ort um solche zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Für Fahrten zwischen Wohnung – (fiktive) Arbeitsstätte und zurück steht grundsätzlich der Verkehrsabsetzbetrag zu. Andere Werbungskosten (Kilometergelder) können für diese Fahrten nicht geltend gemacht werden. Für die Strecke zum Dienst bzw. vom Dienst war daher die Differenz zwischen dem amtlichen Kilometergeld und dem gewährten Fahrtkostenersatz nicht als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Die vorstehend genannte Rechtsansicht des Unabhängigen Finanzsenates ist vor allem im Sinne der Gleichmäßigkeit der Besteuerung geboten. Wenn die Bw. vorbringt, nichtselbständig

Tätige, die das zweifelhafte Glück hätten, Personen zu betreuen, welche nur zeitlich kurz befristete Einsätze benötigen würden, könnten höhere Aufwendungen im Rahmen der Werbungskosten geltend machen, als jene die sich um längerfristige Fälle bemühen, so ist diesbezüglich festzuhalten, dass demnach die Dauer des Einsatzes keine Auswirkungen auf die Höhe der Werbungskosten hat. Egal ob eine Familienhelferin zu einer länger oder kürzer zu betreuenden Person fährt, gilt die Fahrtstrecke von 15 Kilometer als Strecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Für diese Strecke stehen weder einer Betreuerin, die sich um längerfristige Fälle zu kümmern hat, noch einer, deren Einsätze kürzer dauern, Kilometergelder als Werbungskosten zu. Auch im Hinblick auf einen Arbeitnehmer, der auch Innendienst versieht, ist eine derartige Betrachtungsweise geboten. Bei einem solchen gelten die Fahrten zu dem Ort, an dem er Innendienst verrichtet, als Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte; die Aufwendungen hierfür werden auch in diesem Fall durch den Verkehrsabsetzbetrag und gegebenenfalls durch das Pendlerpauschale abgegolten.

Für die internen Dienstreisen, bei denen der Arbeitgeber einen geringeren Betrag erstattete als das amtliche Kilometergeld stand die Differenz zwischen dem amtlichen Kilometergeld (€ 0,376, bei Mitbeförderung ein Zuschlag von € 0,045) und den vom Arbeitgeber gewährten Kostenersätzen zu. Für die Berechnung der diesbezüglichen Beträge wurden – mangels Vorlage der in der Betriebsvereinbarung vorgesehenen Reiserechnungen – die Angaben in den Stundenabrechnungen herangezogen, im Falle der Mitbeförderung wurde von einer Person ausgegangen (Beilage B).

Arbeitsmittel (Computer):

Aufwendungen im Zusammenhang mit der Anschaffung eines Computers sind insoweit Werbungskosten, als eine berufliche Verwendung eindeutig feststeht. Bei Computern, die wie im gegenständlichen Fall in der Wohnung des Steuerpflichtigen aufgestellt sind, sind die berufliche Notwendigkeit (als Abgrenzung zur privaten Veranlassung) und das Ausmaß der beruflichen Nutzung nachzuweisen oder glaubhaft zu machen. Die Verwaltungspraxis geht davon aus, dass aufgrund der Erfahrungen des täglichen Lebens die private Nutzung eines beruflich verwendeten, im Haushalt des Steuerpflichtigen stationierten Computers mindestens 40% beträgt. Wird eine niedrigere private Nutzung behauptet, so ist dies konkret nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen (*Atzmüller/Lattner in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG*¹¹ § 16 Rz 24).

Die Bw. gibt an, der Computer sei ausschließlich für berufliche Zwecke angeschafft worden. Der Computer werde für die Erstellung der Einsatzberichte und der Dokumentationen verwendet. Im Haushalt der Bw. würden keine Kinder leben, und sie gehe einer sehr

konservativen Freizeitbeschäftigung nach. Aus privaten Gründen sei daher die Anschaffung eines Computers nicht erforderlich gewesen.

Auch wenn der Computer für die Erstellung der Einsatzberichte und Dokumentationen benötigt wurde (die vorgelegten Stundenabrechnungen wurden zum Beispiel automationsunterstützt erstellt) und die Freizeitgestaltung nicht am Computer erfolgt, so ist nach allgemeiner Lebenserfahrung doch davon auszugehen, dass der Privatanteil nicht weniger als 40% beträgt. Die Bw. selbst brachte vor, dass der Computer nicht nur für die Erstellung der Einsatzberichte und Dokumentationen verwendet werde. Unter Berücksichtigung der vielfältigen Verwendungsmöglichkeiten eines Computers und des Umstandes, dass ein weiteres Familienmitglied im Haushalt der Bw. wohnt, erscheint es nicht glaubhaft, dass die private Nutzung unter 40% lag.

Laut den vorgelegten Stundenabrechnungen betrug der durchschnittliche Administrativaufwand im Veranlagungsjahr monatlich 9,2 Stunden. Selbst wenn davon ausgegangen wird, dass dieser Aufwand nur die Erstellung der Einsatzberichte und Dokumentationen umfasst, so wurde nicht glaubhaft dargelegt, dass die Bw. und ihr Ehegatte zusammen den Computer nur 3,9 Stunden pro Monat privat nutzen. Auch bei konservativen Freizeitbeschäftigungen wird nach den Erfahrungen des täglichen Lebens der Computer für die Vorbereitung solcher (z.B. Information über Wanderrouten oder sportliche Veranstaltungen, etc.) verwendet. Ein Privatanteil von 40% war daher zu berücksichtigen (Beilage A).

Aus den dargestellten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

An Werbungskosten waren zu berücksichtigen:

Verpflegungsmehraufwendungen:	€ 149,60
Fahrtkosten:	€ 156,29
Arbeitsmittel (PC):	€ 201,17
Sonstige Werbungskosten (unstrittig):	€ 71,00
Summe:	€ 578,06

Beilagen: 2 Berechnungsblätter und Beilagen A und B

Graz, am 3. Mai 2011