



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des CL, Gde G, E-Weg 53, vom 17. November 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 13. November 2003 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2002 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Das Einkommen im Jahr 2002 beträgt:		40.963,85 €
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:		
Steuerpflichtige Bezüge (gesamt)	45.182,78 €	
Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte	- 3.948,96 €	41.233,82 €
Gesamtbetrag der Einkünfte		41.233,82 €
Viertel der Aufwendungen (Topf-Sonderausgaben) eingeschlossen nach folgender Formel: $50.900,00 - 82.467,64 * 292,47 / 14.500,00$		- 194,97 €
Kirchenbeitrag		- 75,00 €
Einkommen		40.963,85 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge		13.123,78 €
Alleinverdienerabsetzbetrag		- 364,00 €
Verkehrsabsetzbetrag		- 291,00 €
Arbeitnehmerabsetzbetrag		- 54,00 €

Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	12.414,78 €
Steuer sonstige Bezüge nach Abzug der darauf entfallenen SV-Beiträge und des Freibetrages von 620,00 € mit 6%	352,33 €
Einkommensteuer	12.767,11 €
Anrechenbare Lohnsteuer	- 11.784,01 €
Festgesetzte Einkommensteuer	983,10 €
Berechnung der Abgabennachforderung/Abgabengutschrift:	
Festgesetzte Einkommensteuer	983,10 €
Bisher festgesetzte Einkommensteuer	- 1.270,62 €
Abgabengutschrift:	287,52 €

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber bezog im Berufungsjahr ua. aufgrund von zwei Dienstverhältnissen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Eine Tätigkeit (Gemeindemandatar) wurde vom Berufungswerber in G - wo sich auch seine Wohnung befand - ausgeübt; die Arbeitsstätte der zweiten Tätigkeit (Landesbeamter) lag in B. Im Rahmen seiner elektronischen Arbeitnehmerveranlagung machte der Berufungswerber ua. Reisekosten (Kilometergelder) in Höhe von 440,73 € (1.238 km x 0,356 €) sowie Reparaturaufwendungen eines durch Hagel am 19. Juni 2002 verursachten Fahrzeugschadens im Betrage von 687,40 € als Werbungskosten geltend.

Nach einem entsprechenden Vorhalteverfahren (Ergänzungsersuchen vom 7. Oktober 2003), in dem der Berufungswerber mit Fax vom 12. November 2003 eine Aufstellung seiner Werbungskosten, welche ihm im Berufungsjahr im Zusammenhang mit seiner Funktion als Gemeinderat angefallen seien, sowie einen Tätigkeitsbericht, aus dem die angefallenen Reisekosten (km-Gelder) zu entnehmen seien, vorlegte, versagte das Finanzamt Feldkirch mit dem angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2002 vom 13. November 2003 den geltend gemachten Reparaturaufwendungen die Anerkennung als Werbungskosten; von den beantragten Reisekosten (Kilometergelder) anerkannte es solche in Höhe von 209,32 € (588 km x 0,356 €). Begründend führte es dazu aus, dass Aufwendungen im Zusammenhang mit Fahrten zwischen Wohnort und (weiterer) Arbeitsstätte (km-Gelder, Fahrzeugschäden) nicht berücksichtigt werden könnten.

In der gegen diesen Einkommensteuerbescheid 2002 mit Schriftsatz vom 17. November 2003 erhobenen Berufung wandte sich der Berufungswerber gegen diese Nichtanerkennung von Aufwendungen (km-Gelder, Fahrzeugschaden) unter Verweis auf zwei

Verwaltungsgerichtshofurteile (VwGH 9.11.1994, 92/13/0281; VwGH 22.2.1996, 94/15/0109) mit folgender Begründung:

Bei den angeführten Aufwendungen handle es sich nicht um Fahrten zwischen Wohnort und (weiterer) Arbeitsstätte.

Wie aus den bereits übermittelten Aufzeichnungen (Tätigkeitsbericht 2002) ersichtlich sei, seien 553 km (pauschal 500 km + einzeln aufgezeichnet 53 km) für ausschließlich beruflich durchgeführte Fahrten bzw. Reisen angefallen. Dabei handle es sich bei den einzelnen aufgezeichneten Fahrten um politische Veranstaltungen außerhalb seiner Heimatgemeinde.

Die pauschal angeführten 500 km seien Fahrten, die durch seine Funktion als politischer Vertreter angefallen seien (zB Besuch aller "human-relations"-Veranstaltungen, Bälle).

Bei den restlichen 685 km handle es sich um Fahrten von der einen zu der anderen Arbeitsstätte, ohne dass zuvor die Wohnung aufgesucht worden sei. Aus den vorgelegten Aufzeichnungen sei auch ersichtlich, dass ausschließlich für beruflich veranlasste Fahrten Werbungskosten geltend gemacht worden seien. Bei den anderen Veranstaltungen (insbesondere nach 19.00 Uhr) sei keine entsprechende Geltendmachung erfolgt.

Gleichzeitig beantragte der Berufungswerber auch die obgenannten Reparaturaufwendungen als Werbungskosten zu berücksichtigen, weil es sich auch bei dieser Fahrt um eine solche zwischen zwei Arbeitsstellen gehandelt habe.

Nach Ergehen der abweisenden Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2002 vom 26. November 2004, auf deren zusätzliche Bescheidebegründung vom 29. November 2004 an dieser Stelle verwiesen wird, stellte der Berufungswerber mit Schriftsatz (Fax) vom 17. Dezember 2004 einen Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz, wodurch die Berufung wiederum als unerledigt galt.

Im Vorlageantrag wiederholte der Berufungswerber im Wesentlichen sein bisheriges Berufungsvorbringen und brachte ergänzend vor, dass es für eine Prüfung der Erforderlichkeit der Benützung des eigenen Kraftfahrzeuges anstelle vorhandener Massenbeförderungsmittel unter Zumutbarkeitsgesichtspunkten außerhalb des Anwendungsbereiches der in seinem Fall nicht anwendbaren Bestimmungen des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 an einer gesetzlichen Grundlage fehle. Im Lichte dieser Ausführungen habe das Finanzamt auch die Kosten für die Reparatur des am 19. Juni 2002 anlässlich einer beruflich veranlassten Fahrt entstandenen Schadens unrichtigerweise nicht als Werbungskosten anerkannt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Aufwendungen für Fahrten zwischen den beiden Arbeitsstätten (Kilometergelder):

In Streit steht, ob die vom Berufungswerber als Werbungskosten geltend gemachten Ausgaben für Fahrten mit dem eigenen Pkw von seiner Arbeitsstätte in B zur anderen in G - wie der Berufungswerber der Auffassung ist - im Wege des Ansatzes von Kilometergeldern Berücksichtigung finden können oder - wie das Finanzamt meint - durch den Verkehrsabsetzbetrag und durch das (kleine) Pendlerpauschale in Höhe von 384,00 € abgegolten sind.

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten allgemein die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Während die eine Art von Aufwendungen und Ausgaben nach dieser allgemeinen Begriffsbestimmung Werbungskosten sein können, sind bestimmte Aufwendungen oder Ausgaben gemäß Z 1 bis 10 des § 16 Abs. 1 EStG 1988 ex lege Werbungskosten.

Beruflich veranlasste Fahrtaufwendungen sind - unabhängig vom Vorliegen einer Reise - 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. Für die Berücksichtigung von Fahrtkosten als Werbungskosten ist daher weder die Zurücklegung größerer Entfernungen noch das Überschreiten einer bestimmten Dauer erforderlich.

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, die dadurch gekennzeichnet sind, dass sie mit dem Ziel unternommen werden, die Arbeitsstätte aufzusuchen bzw. von dieser in die Wohnung zurückzukehren. Diese Aufwendungen sind zwar beruflich veranlasst und stellen grundsätzlich Werbungskosten dar, sind jedoch in pauschalierter Form durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 Z 1 EStG 1988), der allen aktiven Arbeitnehmern unabhängig von den tatsächlichen Kosten zusteht, und ein gegebenenfalls zustehendes Pendlerpauschale abgegolten. Konkret werden also Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Arbeitsweg) bei einer einfachen Fahrtstrecke bis zu 20 km gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. a EStG 1988 durch den Verkehrsabsetzbetrag abgegolten. Beträgt die einfache Fahrtstrecke mehr als 20 km und ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, dann werden, abgestuft nach der Länge der Fahrtstrecke, zusätzlich zum Verkehrsabsetzbetrag die in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988 angeführten Pauschbeträge berücksichtigt; bei einer Fahrtstrecke von 20 km bis 40 km beträgt der Pauschbetrag 384,00 € jährlich. Die Pauschbeträge sind auch für Feiertage sowie für Lohnzahlungszeiträume zu berücksichtigen, in denen sich der Arbeitnehmer im Krankenstand oder auf Urlaub (Karenzurlaub) befindet. Wie aus dem Gesetzeswortlaut unzweifelhaft hervorgeht, umfasst die Pauschalierung sämtliche - somit auch mehrfach täglich anfallende - (Mehr-)Aufwendungen für Fahrten

zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die dadurch entstehen, dass anstelle der Massenbeförderungsmittel ein eigenes Kraftfahrzeug benutzt wird. Eine teilweise Berücksichtigung von Aufwendungen in Höhe der tatsächlich angefallenen Kosten (zB Kilometergeld, Mautgebühren) findet daher selbst bei entsprechendem Nachweis im Gesetz keine Deckung (vgl. dazu Doralt⁴, Einkommensteuergesetz-Kommentar, Tz 124 zu § 16 EStG 1988).

Im gegenständlichen Fall steht dem Berufungswerber für die Fahrten G (Wohnung) - B (Lh) - G (Wohnung) unstrittig das sog. kleine Pendlerpauschale (384,00 € bei einer Fahrtstrecke von 20 km bis 40 km) zu, zumal - bezogen auf dieses Dienstverhältnis in B - die Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel für diese Fahrten möglich und zumutbar ist. Sämtliche tatsächlich angefallenen Kosten des Berufungswerbers für seine Fahrten zwischen seiner Wohnung in G und seiner Arbeitsstätte in B sind von der speziellen Norm des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 umfasst und damit durch den Verkehrsabsetzbetrag und durch das gewährte Pendlerpauschale abgegolten.

Fahrten, die nicht von der Wohnung, sondern von einer weiteren Arbeitsstätte aus angetreten werden, werden von § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 nicht erfasst. Von der Pauschalierungsregelung erfasst sind - wie bereits oben ausgeführt - Fahrten von der Wohnung zur (ersten oder einzigen) Arbeitsstätte und von der (letzten oder einzigen) Arbeitsstätte zur Wohnung. Fahrten zwischen zwei Arbeitsstätten führen zu einem Aufwand, der gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit getätigt wird. Aufwendungen für derartige Fahrten stellen somit grundsätzlich in ihrer tatsächlichen Höhe (in der Regel bemessen mit dem Kilometergeld) allgemeine Werbungskosten dar (vgl. VwGH 9.11.1994, 92/13/0281; VwGH 22.2.1996, 94/15/0109; VwGH 16.7.1996, 96/14/0033; VwGH 17.9.1997, 94/13/0001; siehe auch Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer-Kommentar, Tz 1 zu § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988; Doralt⁴, a.a.O., Tz 122 zu § 16 EStG 1988).

Entsprechend der Verwaltungspraxis können Fahrtkosten für Fahrten zwischen zwei Arbeitsstätten allerdings nur dann als Werbungskosten Anerkennung finden, als ein zusätzlicher Aufwand für diese Fahrten entsteht und dieser Aufwand nicht bereits durch den Verkehrsabsetzbetrag und das Pendlerpauschale abgegolten wurde (vgl. dazu Sailer/Bernold/Mertens/Kranzl, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2003, Seite 230, Frage 16/32). Es wird in diesem Zusammenhang auch auf die neuere Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 16.9.2003, 97/14/0173) in Verbindung mit Fahrten von einer mit dem Wohnsitz örtlich identen Arbeitsstätte eines Dienstnehmers zu weiteren Arbeitsstätten verwiesen, wonach Aufwendungen für diese Fahrten nur nach Maßgabe des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 steuerlich Berücksichtigung finden können. Die

Rechtfertigung dafür findet das Höchstgericht darin, dass keine zusätzlichen Aufwendungen anfallen, wenn die Fahrten zur weiteren Arbeitsstätte nicht vom Wohnsitz, sondern von der mit dem Wohnsitz örtlich identen Arbeitsstätte aus angetreten werden.

Im Berufungsfall ist unstrittig, dass der Berufungswerber zwischen der Beendigung der Dienstverrichtung beim ersten Dienstgeber und dem Dienstantritt beim zweiten Dienstgeber seine Wohnung nicht aufgesucht hat. Dementsprechend handelt es sich bei den gegenständlich strittigen Fahrten des Berufungswerbers um solche von der einen zur anderen Arbeitsstätte und kommt damit grundsätzlich ein Abzug der damit in Verbindung stehenden Fahrtkosten als Werbungskosten in Betracht. Gegenständlich entstand dem Berufungswerber für seine Fahrten zwischen B und G jedoch kein zusätzlicher Aufwand. Für dieselbe Fahrtstrecke, die auch auf der Heimfahrt vom Arbeitgeber in B zur Wohnung in G befahren wird, können keine zusätzlichen Werbungskosten berücksichtigt werden, weil diese Fahrtkosten bereits als Kosten für Fahrten Wohnung-Arbeitsstätte - wenn auch pauschaliert - abgegolten sind, dh. Kilometergelder für Fahrten zwischen den zwei Arbeitsstätten gebühren nur für allfällige Mehrstrecken gegenüber dem "pendlerpauschaliertem" Arbeitsweg.

Aus dem Dargelegten ergibt sich, dass das Finanzamt die Berücksichtigung der in Rede stehenden Kilometergelder als Werbungskosten zu Recht verneinte. Der Berufungswerber kann sich - gerade auch im Hinblick auf etwaige Mehrstrecken in G - nicht beschwert erachten, hat das Finanzamt doch bei seinem Ansatz von Kilometergeldern (209,32 €) 588 km (statt wie beantragt 553 km) für ausschließlich beruflich durchgeführte Fahrten berücksichtigt.

Der Berufung war somit in diesem Berufungspunkt - gerade auch im Sinne einer gleichmäßigen Besteuerung aller Steuerpflichtigen - ein Erfolg zu versagen.

2.) Reparaturaufwand auf Grund eines Hagelschadens:

Der Berufungswerber erlitt unbestrittenermaßen am 19. Juni 2002 durch Hagel auf der Fahrt von der einen zur anderen Arbeitsstätte an seinem eigenen Pkw einen Schaden, den er mit 687,40 € bezifferte. Strittig ist nunmehr, ob dieser Reparaturaufwand als Werbungskosten bei seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit berücksichtigt werden kann.

Grundsätzlich können Schäden auf Grund höherer Gewalt (insbesondere Reparaturaufwendungen nach einem Unfall oder Steinschlag), die sich im Rahmen der beruflichen Verwendung eines Fahrzeuges ereignen, neben den laufenden Kfz-Kosten (insbesondere auch neben dem Kilometergeld bzw. neben dem Verkehrsabsetzbetrag sowie dem Pendlerpauschale) als Werbungskosten abgesetzt werden. Dies insoweit, als der Schaden nicht durch eine Versicherung (Haftpflichtversicherung des Unfallgegners bzw. eigene Kaskoversicherung) gedeckt ist.

Eine berufliche Verwendung ist nach der Verwaltungspraxis ua. auch bei der Benutzung des Fahrzeuges auf Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte gegeben, sofern an diesem Tag die Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels nicht zumutbar war (vgl. dazu Sailer/Bernold/Mertens/Kranzl, a.a.O., Seite 235, Frage 16/45).

Nachdem sich der gegenständliche Hagelschaden unstrittig auf einer Fahrt des Berufungswerbers von seiner Arbeitsstätte in B zur Arbeitsstätte in G ereignete, das Aufsuchen seiner weiteren Arbeitsstätte zur Erhaltung seiner Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erforderlich war, sich der Hagelschaden somit im Rahmen einer beruflich bedingten Fahrt bzw. bei der beruflichen Verwendung des eigenen Pkws ereignete, waren die der Höhe nach unstrittigen Reparaturaufwendungen als Werbungskosten anzuerkennen.

Wie oben bereits erwähnt, werden Fahrten, die nicht von der Wohnung, sondern von einer weiteren Arbeitsstätte aus angetreten werden, von § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 nicht erfasst. Für eine Prüfung der Erforderlichkeit der Benützung des eigenen Pkws anstelle vorhandener Massenbeförderungsmittel unter Zumutbarkeitsgesichtspunkten fehlt es - wie der Berufungswerber richtig ausführte - außerhalb der Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 an einer gesetzlichen Grundlage (vgl. VwGH 9.11.1994, 92/13/0281).

Der auf die Zumutbarkeit der Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln gestützten Nichtberücksichtigung der geltend gemachten Reparaturaufwendungen durch das Finanzamt war daher nicht zu folgen. Der Berufung war somit in diesem Punkt statt zu geben.

Gesamthaft gesehen war der Berufung teilweise Folge zu geben.

Feldkirch, am 31. Jänner 2005