



GZ. RV/0429-G/2002

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des steuerlich vertretenen Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2000 entschieden:

Der Berufung wird im Umfang der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 30.4.2002 teilweise stattgegeben.

Hinsichtlich der Berufungsvorentscheidung ergibt sich keine Änderung.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Im Zuge der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2000 beantragte der Berufungswerber unter anderem Werbungskosten gemäß § 16 (1) EStG 1988 iZm mit seiner Tätigkeit als Zeitungszusteller in Höhe von S 15.876,- ("gefahrte Kilometer im Kalenderjahr 1999 3.240 km x S 4,90"). In Beantwortung eines Vorhaltes des Finanzamtes, mit dem um Ergänzung von Aufzeichnungen über die täglich zurückgelegten Kilometer als Zeitungszusteller (Angabe des Zustellgebietes, Anzahl der Fahrten pro Monat) ersucht wurde, gibt der steuerliche Vertreter bekannt, dass die anlässlich der Einbringung der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2000 vorgelegte Zusammenfassung der in den Kalendermonaten Jänner 2000 bis Dezember 2000 mit dem PKW zurückgelegten Fahrtkilometer, vom Ausgangspunkt der Wohnung bis zur Rückkehr zur Wohnung mit täglich 12 km berechnet worden sei. Tatsächlich seien Arbeitsleistungen als Zeitungszusteller im Kalenderjahr 2000 an insgesamt 270 Tagen erbracht worden, wobei Zeiten des Urlaubes, des Krankenstandes und sonstiger freier Tage unberücksichtigt geblieben seien. Der Abgabepflichtige benütze seinen PKW für berufliche Fahrten vom Ausgangspunkt D-R-Straße (Geschäft Billa), fahre sodann mit dem PKW in die E-Gasse bis zu deren Ende, fahre dann diese Strecke zurück, überquere die D-R-Straße und beende in der Mitte der Ei-Gasse seine berufliche Tätigkeit. Die gesamte für die berufliche Strecke zurückgelegten Fahrtkilometer mit dem PKW würden täglich 3,4 km betragen. Der Abgabepflichtige müsse auch umfassende Wegstrecken für seine berufliche Tätigkeit zu Fuß zurücklegen.

Nach Ausführungen über die Berechnungsweise der Fußkilometer und dem Hinweis auf die Reisegebührenvorschrift wurden beantragt:

5 km à S 3,20 x 270 Tage	S 4.320,-
11 km à S 6,40 x 270 Tage	S 19.008,-

Kilometer mit dem PKW

a) berufliche Fahrten täglich 3,4 km à S 4,90 x 270 Tage	S 4.498,-
b) Pro Monat zusätzlich 5 Fahrten zum Betrieb für diverse Geschäftserledigungen à 4 km x 5 km x 11 Monate = 220 km x S 4,90	S 1.078,-
c) Fahrten zum Wirtschaftstreuhänder 2 x pro Jahr x 24 km = 48 km x S 4,90	S 235,-

Das Finanzamt berücksichtigte daraufhin im angefochtenen Bescheid Werbungskosten lediglich für Fahrten mit dem PKW in Höhe von insgesamt S 5.576,- mit der Begründung, dass

Voraussetzung für die Anerkennung von Werbungskosten eine tatsächliche Vermögensminderung des Steuerpflichtigen sei (Abflussgrundsatz – RZ 234 LSTR 1999). Das geltend gemachte Kilometergeld für Fußkilometer könne daher nicht als Werbungskosten anerkannt werden, weil beim Zufußgehen kein Aufwand entstehen würde. Es entstehe somit auch keine tatsächliche, wirtschaftliche Vermögensminderung.

In der dagegen erhobenen Berufung wird gefordert, die beantragten Aufwendungen in Höhe von S 19.800,- für die Zahnregulierung der Tochter als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen. Weiters wird mitgeteilt, dass die beantragten Aufwendungen für die Fahrten zum Wirtschaftstreuhänder in Höhe von S 235,- nicht berücksichtigt worden wären. Zur Nichtberücksichtigung der Fußkilometergelder wird auf die RGV (Reisegebührenvorschrift 1955) hingewiesen. Es liege eine sachlich nicht gerechtfertigte Differenzierung vor, die gegen den Gleichheitssatz des Art 7 Abs. 1 B-VG verstoßen würde, wenn Beamte bei einer Dienstreise Anspruch auf Fußkilometer zukomme, in der Privatwirtschaft dieses mangels Abflusses nicht möglich sei. Dass es keinen Unterschied zwischen den Dienstreisen des öffentlichen Dienstes und den der Privatwirtschaft gebe, zeige sich z. B. aus der Verweisung auf die amtlichen Kilometergeldsätze im § 26 Z 4 a EStG.

In der Berufungsvorentscheidung hat das Finanzamt die beantragten außergewöhnlichen Belastungen berücksichtigt, wodurch es zu einer weiteren Gutschrift von € 0,29 gekommen ist, das weitere Begehren jedoch abgewiesen und begründend ausgeführt, dass zu den Werbungskosten auch Reisekosten bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen (§ 16 Abs. 9) zählen würden. Eine beruflich veranlasste Reise liege nur vor, wenn sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten mindestens 25 km vom Mittelpunkt der Tätigkeit entfernen würde und eine Reisedauer von mehr als drei Stunden vorliegen würde. Nur bei einer beruflich veranlassten Reise könnten die Aufwendungen ohne Nachweis ihrer Höhe anerkannt werden, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 EStG 1988 ergebenden Beträge nicht übersteigen würden. Als Zeitungsausträger sei der Berufungswerber in einem fix zugeteilten Gebiet tätig. Dieses Gebiet stelle den Mittelpunkt der Tätigkeit dar. Da aber bei einer Arbeitsausübung am Mittelpunkt der Tätigkeit keine beruflich veranlasste Reise vorliege, könnten auch nicht die pauschalen Sätze nach § 26 Z 4 als Werbungskosten anerkannt werden. Somit könnten nur Aufwendungen, die belegmäßig nachgewiesen oder zumindest glaubhaft gemacht werden würden, anerkannt werden.

Hinsichtlich der Nichtberücksichtigung der Fahrtkilometer zum Steuerberater wird ausgeführt, dass Aufwendungen für die Erstellung der Einkommensteuererklärung zu den

Sonderausgaben zählen würden. Die Aufwendungen zum Steuerberater seien daher nicht den Werbungskosten, sondern der privaten Lebensführung zuzuordnen.

In dem in der Folge eingebrachten Vorlageantrag wird zusammenfassend festgehalten, dass es sich im vorliegenden Fall nicht um eine Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG, sondern um eine Dienstreise entsprechend den Bestimmungen des § 26 Z 4 EStG handeln würde. Werbungskosten, welche die Pauschbeträge des § 26 Z 4 übersteigen würden, seien grundsätzlich nachzuweisen. Diese Pauschbeträge könnten daher ohne Nachweis angesetzt werden sofern sie dem Grunde nach bestehen würden. Der Arbeitnehmer habe daher die Möglichkeit, wenn der Arbeitgeber weniger als die zulässigen Sätze des § 26 Z 4 EStG ersetzen würde, diese als Differenzreisekosten geltend zu machen, vorausgesetzt, es handle sich um beruflich veranlasste Fahrten. Die vorgenommenen Fahrten zum Wirtschaftstreuhänder stünden im unmittelbaren Zusammenhang mit der Ermittlung absetzbarer Werbungskosten gemäß § 16 EStG und seien den Einkünften aus nichtselbstständiger Tätigkeit zuzuordnen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988, in der für den strittigen Zeitraum geltenden Fassung, zählen zu den Werbungskosten auch:

....."Reisekosten bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen. Diese Aufwendungen sind 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."

Gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 gehören nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit:

"Beträge, die aus Anlass einer Dienstreise als Reisevergütungen (Fahrkostenvergütung, Kilometergelder) und als Tagesgelder und Nächtigungsgelder gewährt werden"

§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 regelt die beruflich veranlasste Reise. Nach dem Wortlaut dieser Bestimmung ist nicht eindeutig, ob ihr Verweis auf § 26 Z 4 leg. cit. neben den Tagesgeldern und den Nächtigungsgeldern auch die Kilometergelder erfasst. Das Gesetz definiert nämlich den Begriff der Reisekosten nicht. In der Literatur findet sich die Meinung, dass Fahrkosten keine spezifischen Reisekosten seien (Doralt, EStG3, § 16 Tz 203). Mit BGBl I 2003/71, gültig

ab 21.8.2003, stellt der Gesetzgeber dies klar und ersetzt das Wort "Reisekosten" in 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 mit "Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft."

Eine Reise iSd § 16 Abs 1 Z 9 wie auch iSd § 4 Abs 5 EStG 1988 liegt nur vor, wenn eine Entfernung vom Ort der ständigen Tätigkeit von zumindest etwa 25 km erreicht wird (vgl. Hofstätter/Reichel, § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 Tz 2; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 16 Tz 81). Andererseits stellen tatsächliche Fahrtkosten unabhängig davon Werbungskosten iSd § 16 Abs 1 erster Satz bzw. Betriebsausgaben iSd § 4 Abs 4 erster Satz EStG 1988 dar, ob das genannte Erfordernis einer Reise erfüllt ist. Fahrten im Nahebereich führen somit zur steuerlichen Berücksichtigung der tatsächlichen Fahrtaufwendungen, nicht aber zur Anerkennung eines Tagessatzes. Die Höhe der Fahrtkosten (Pkw-Aufwendungen) hängt nicht davon ab, ob die Fahrt im Nahebereich verbleibt oder darüber hinausgeht. Es gäbe daher keinen sachlichen Grund, insbesondere innerhalb ein und derselben Einkunftsart für die Bemessung der Fahrtkosten danach zu unterscheiden, ob die beruflichen Fahrten diesen Nahebereich überschreiten oder nicht. Der Verpflegungsmehraufwand (und zusätzliche Nächtigungsaufwand) ist hingegen typischerweise nicht ohne Verlassen des Nahebereiches gegeben und auch dann nicht als "Reisekosten" im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 steuermindernd zu berücksichtigen, wenn ein abzugeltender Mehraufwand offenkundig nicht vorliegt (vgl. VwGH 24.2.1993, 91/13/0252; 5.10.1994, 92/15/0225).

Die Berücksichtigung der persönlichen Leistungsfähigkeit gehört zu den wesentlichen Merkmalen der Einkommensteuer; es bedarf einer sachlichen Rechtfertigung, wenn in einem Teilbereich vom Leistungsfähigkeitsprinzip abgewichen werden soll (vgl etwa das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 12. Dezember 1991, VfSlg. 12941). Die Feststellung der objektiven Leistungsfähigkeit ist zugleich die Frage, welches Einkommen zu Grunde zu legen ist und wie es zu besteuern ist. Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist auch aus dem Gleichheitsgrundsatz ableitbar (VwGH 5.7.1994, 91/14/0064). Eine am Prinzip der persönlichen Leistungsfähigkeit orientierte Interpretation ergibt daher, dass Fahrtaufwendungen stets in ihrer tatsächlichen Höhe als Werbungskosten anzusetzen sind (vgl. VwGH vom 8.10.1998, 97/15/0073).

Ergibt sich nun, dass Fahrtaufwendungen, im gegenständlichen Fall Aufwendungen für das Zufußgehen, stets in der tatsächlich angefallenen Höhe als Werbungskosten oder Betriebsausgaben zu berücksichtigen sind, so wird es dennoch vielfach, mangels vorliegender Informationen über die exakte Höhe der Aufwendungen zu einer Schätzung der Höhe dieser

Aufwendungen kommen. Dabei wird die Schätzung mit dem amtlichen Kilometergeld in vielen Fällen zu einem den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Ergebnis führen.

Im gegenständlichen Fall jedoch kommt es durch die Heranziehung der Kilometergeldsätze für Fußkilometer der Reisegebührenvorschrift zu einem eklatanten Missverhältnis zwischen den geschätzten und den tatsächlich entstandenen Aufwendungen. Es ist dem Finanzamt keine Rechtswidrigkeit darin vorzuwerfen, wenn es davon ausgegangen ist, dass dem Berufungswerber beim Austragen der Zeitungen zu Fuß gleichsam kein Aufwand entstanden ist. Der steuerliche Vertreter geht in seinen Ausführungen offensichtlich ebenfalls davon aus, wenn er darauf hinweist, dass die Strecke eine starke körperliche Beanspruchung und Abnützung des Bewegungsapparates bewirken würde, aber keine tatsächlich entstandenen Kosten geltend macht. Krankheitskosten stellen in der Regel jedoch keine Werbungskosten dar und der Hinweis auf die Reisegebührenverordnung, dass auch beim Zuzußgehen eines Beamten kein unmittelbarer Aufwand entstehen würde, kann der Berufung nicht zum Erfolg verhelfen, da die Reisegebührenvorschrift gleich einem Kollektivvertrag keine steuerlichen Auswirkungen für diejenigen Abgabepflichtigen entfaltet, die diesen Vorschriften nicht unterliegen.

Der Begriff Steuerberatungskosten im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 umfasst allgemein die Beratung und Hilfeleistung in Abgabensachen. Er ist nicht auf bestimmte Steuerarten beschränkt (Hinweis Hofstätter/Reichel, EStG 1988 III B, Tz 1 zu § 18 Abs. 1 Z 6).

Die geltend gemachten Fahrtkosten zum Steuerberater sind bereits nach dem Gesetzestext von der Abzugsfähigkeit als Sonderausgaben ausgeschlossen, da gem § 18 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 Steuerberatungskosten nur dann als Sonderausgaben abzugsfähig sind, wenn sie an berufsrechtlich befugte Personen geleistet werden. Nachdem die Fahrtkosten nicht an den Steuerberater geleistet wurden, stellen sie keine Sonderausgaben dar. Auch Nebenkosten wie zB Fahrtkosten zum Steuerberater oder Aufwendungen für Fachliteratur sind nicht abzugsfähig (vgl. BFH, BStBl 1989 II 865, RdW 1990, 175; Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Band I, Tz. 246 zu § 18).

Was den Einwand des steuerlichen Vertreters im Vorlageantrag dahingehend betrifft, dass die seitens des Abgabepflichtigen vorgenommenen Fahrten zum Wirtschaftstreuhänder im unmittelbaren Zusammenhang mit der Ermittlung absetzbarer Werbungskosten gemäß § 16 EStG stehen würden und daher den Einkünften aus nichtselbstständiger Tätigkeit zuzuordnen seien, wird darauf hingewiesen, dass Personensteuern, zu denen auch die Einkommensteuer

zu zählen ist, grundsätzlich dem Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 unterliegen. Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen, die der Ermittlung des Einkommens gemäß § 2 Abs 2 EStG 1988 dienen, stellen daher in konsequenter Anwendung des § 20 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 keine Werbungskosten dar. Anders ergäbe die Bestimmung des § 18 Abs. 1 Z 6 EStG 1988, wonach Steuerberatungskosten nur dann als Sonderausgaben abzugsfähig sind, wenn sie an berufsrechtlich befugte Personen geleistet werden, keinen Sinn.

Der Berufung war daher, wie aus dem Spruch ersichtlich, teilweise stattzugeben.

Graz, 4.2.2004