



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des a, vom 17. September 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bregenz vom 13. August 2010 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2004 bis 2009 entschieden:

Der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2004, 2005, 2006, 2007 und 2009 wird teilweise Folge gegeben.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

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

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Das Finanzamt hat betreffend den Berufungswerber (Bw.) die Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2004 bis 2009 jeweils mit Bescheiden vom 13. August 2010 wiederaufgenommen und gleichzeitig neue Einkommensteuerbescheide 2004 bis 2009 erlassen.

Begründend wurde vom Finanzamt hierzu ausgeführt, dass die Bescheide Ausfluss einer gerichtlich strafbaren Handlung, nämlich des Amtsmissbrauches eines Beamten seien. Insofern sei ein Wiederaufnahmegrund gegeben gewesen, wobei eine Beteiligung oder ein Wissen des Steuerpflichtigen um die Herbeiführung eines falschen Bescheides nicht erforderlich sei. Die Ermittlungen im gegenständlichen Fall hätten aber auch ergeben, dass die in den Steuerbescheiden als steuermindernd aufscheinenden Beträge teilweise jeglicher Grundlage entbehren würden. Insoweit sei auch von neu hervorgekommen Tatsachen zu sprechen und sei die Wiederaufnahme des Verfahrens auch deswegen gerechtfertigt. Die teilweisen beträchtlichen ungerechtfertigten Steuergutschriften seien dazu angetan im Rahmen der Ermessensausübung der Rechtsrichtigkeit vor der Rechtsbeständigkeit, speziell auch im Hinblick auf den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, den Vorrang zu geben.

Hinsichtlich der Sachbescheide wurde begründend ausgeführt, dass es sich bei den im Schreiben vom 9. Juni 2010 angegebenen Reisen um firmeninterne Schulungen handle. Die Nachfrage beim Arbeitgeber habe ergeben, dass für dienstliche Reisen keinerlei Kosten entstünden, da diese vom Arbeitgeber übernommen würden, weshalb diese Kosten für die Jahre 2004 (€ 146,00) und 2005 (€ 205,04) nicht berücksichtigt werden konnten. Beim Computer, der in der Wohnung des Abgabepflichtigen aufgestellt sei, sei die berufliche Notwendigkeit und das Ausmaß der beruflichen Nutzung vom Steuerpflichtigen nachzuweisen oder glaubhaft zu machen. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stelle ein PC dann ein Arbeitsmittel im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 dar, wenn er zur Erbringung der Arbeit tatsächlich erforderlich sei. Ein Indiz für die berufliche Notwendigkeit eines Arbeitsmittels sei jedenfalls eine Bestätigung des Arbeitgebers. Auch bestehe laut Auskunft der VKW ein PC-Zugang in allen Kraftwerken. Eine Pendlerpauschale stehe dem Bw. nicht zu, da er über ein Dienstfahrzeug verfüge. Die Personenversicherungen seien nur in dem Ausmaß berücksichtigt worden, indem Belege vorliegen. Nachweise, die die Ehegattin betreffen würden, seien nicht doppelt gewährt worden, da diese von ihr selbst geltend gemacht worden seien.

Der Bw. hat – nur – gegen die neuen Sachbescheide 2004 bis 2009 Berufung erhoben, wobei sich die Berufung gegen die Aberkennung von Sonderausgaben 2004-2009, das Pendlerpauschale 2004 bis 2009, die Abschreibung für Arbeitsmittel (Laptop) 2004 und 2005, den Alleinverdienerabsetzbetrag 2004 und die Nichtanerkennung der Pauschale für die auswärtigen Berufsausbildung eines Kindes für das Jahr 2009 richtet.

Hinsichtlich der Sonderausgaben seien durch ihn und seine Gattin Aufwendungen für Darlehenstilgungen zwecks Schaffung von Wohnraum und für Personenversicherungen im

Betrag von mehr als jährlich € 7.000,00 jeweils erbracht und auch nachgewiesen worden. Da bei Ehepartnern von einer gemeinsamen Bestreitung auszugehen und vergleichsweise zu Werbungskosten kein Aufteilungsverbot anzuwenden sei, seien für die betreffenden Jahre jeweils der maximale Topfbetrag in Höhe von € 2.920,00 bei ihm und gleichfalls in selber Höhe bei seiner Gattin steuermindernd beantragt. Von einer doppelten Beantragung könne nicht ausgegangen werden, da die anzuerkennenden Ausgaben mit einem jährlichen Betrag von ca. € 7.000,00 nachgewiesen worden und mit einem Höchstbetrag von jeweils € 2.920,00 je Antragsteller begrenzt seien. Seinem Kenntnisstand zufolge habe seine Gattin 2004 neben den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, allerdings in diesem Jahr mit Verlust, erzielt. Nach Abzug bzw. Ausgleich mit den anderen Einkunftsarten und steuermindernden Aufwendungen würde ein zu versteuerndes Jahreseinkommen unter € 6.000,00 als maßgebliche Grenze für die Anerkennung eines Alleinverdienerabsetzbetrages verbleiben. Hinsichtlich des Arbeitsmittels (Laptop), Abschreibung für die Jahre 2004 und 2005, käme die berufliche Nutzung des Laptop damit zum Ausdruck, dass sämtlich durchgeführte Revisionsarbeiten in Form von täglich formell zu gestaltenden Arbeitsberichten erfasst und abgespeichert würden. Neben einer beruflichen schließe er zweifelsfrei eine private Nutzung nicht aus. Betreff der Fortbildungskosten der Jahre 2004 und 2005 sei ein Nachweis der Teilnahme erbracht worden. Eine Abgeltung des damit verbundenen Mehraufwands in Form von Kilometergeldern seitens des Arbeitgebers sei nicht erfolgt. Zur Pendlerpauschale bemerke er, dass er nicht zum gehobenen Personal gehöre, weshalb er auf die Nutzung seines eigenen PKW`s im gesamten Bundesgebiet angewiesen sei. Die Arbeitszeiten seien einerseits sehr unregelmäßig und die Einsatzorte abseits jeglicher öffentlicher Zufahrten gelegen. Hinsichtlich der auswärtigen Berufsausbildung seines Sohnes sei trotz erbrachten Nachweises der Pauschbetrag für 2009 nicht steuermindernd berücksichtigt worden.

Ein Vorhalt des Finanzamtes an den Arbeitgeber des Bw. wurde mit Schreiben vom 17. November 2010 folgendermaßen beantwortet:

Der Bw. verfüge über kein ihm persönlich zugeteiltes Dienstfahrzeug, betriebliche Fahrten seien je nach Verfügbarkeit mit einem Firmenfahrzeug durchzuführen. Sei kein Fahrzeug verfügbar, werde auf Antrag Kilometergeld vergütet. Er könne für die Fahrt zwischen seinem Wohnort b und dem Dienstort c den betrieblichen Werksverkehr benutzen. Fallweise könne es notwendig sein, dass er seinen Privat-PKW benützen müsse, da der Werksverkehr nur zu Beginn und am Ende der Normalarbeitszeit verkehre. Ebenso könne fallweise kurzfristig ein Schichtdienst angeordnet werden oder es sei die Behebung von Störungen notwendig. Die Einsatzorte wie Kraftwerke oder Wasserfassungen seien mit öffentlichen Verkehrsmitteln nicht zu erreichen. Bestimmte Arbeiten wie z.B. Baggerbetrieb bei Schlechtwetter, müssten von ihm

auch an Sonn- und Feiertagen bzw. in der Nacht durchgeführt werden. Zur Behebung von Betriebsstörungen könne er jederzeit in den Dienst gerufen werden. In den Jahren 2004 bis 2009 sei der Bw. durchschnittlich 22-mal zurückgerufen worden. Bei Dienstreisen und Fortbildungen in betrieblichem Auftrag würden die Reise- und Kurskosten zur Gänze vom Unternehmen bezahlt. Am Arbeitsplatz stehe ein betrieblicher PC zur Verfügung, an dem er auch Eingaben zu tätigen habe. Seinen Privatlaptop müsse er im Dienst nicht verwenden. Laut eigenen Angaben habe er sich privat einen Laptop zu Lernzwecken angeschafft.

Dieses Auskunftsschreiben seiner Arbeitgeberin wurde dem Bw. hinsichtlich einer allfälligen Stellungnahme zur Kenntnis gebracht.

In der darauf erfolgten Stellungnahme gibt der Bw. ergänzend betreffend Sonderausgaben an, dass sämtliche und ursprünglich verausgabte Aufwendungen für Personenversicherungen und für Zwecke der Wohnraumschaffung von mehr als € 7.300,00 von ihm und seiner Gattin beiliegen würden. Hinsichtlich des Notebooks (2004-2006) werde von ihm ohne besonderen Nachweis aufgrund nicht ausschließlicher beruflicher Nutzung nach Abzug eines Privatanteiles von 40 % und einer Nutzungsdauer von 3 Jahren steuermindernd beantragt. Das Gerät werde von ihm als unterstützendes Hilfsmittel bei der Teilnahme von Fortbildungslehrgängen und ab dem Jahr 2007 für die tägliche Erfassung der Tätigkeitsberichte genutzt und werde noch weiterhin verwendet. In den Vorjahren seien die Aufzeichnungen händisch erfolgt. Weiters legt der Bw. eine Studienbestätigung für das Jahr 2009 betreffend seinen Sohn d. Hinsichtlich der Pendlerpauschalen der Jahre 2004 bis 2009 führt der Bw. aus, dass er einen Nachweis der Tätigkeitsverrichtung an den verschiedenen Dienstorten nur noch für das Jahr 2007 nachreichen könne, da in diesem Jahr die Umstellung auf eine elektronische Erfassung erfolgt sei und die händischen Aufzeichnungen noch im Original vorhanden seien. Den Aufzeichnungen sei zu entnehmen, dass sich sein Tätigkeitsbereich auf den gesamten f und weiters auf die Regionen im Oberland (e) ausgedehnt habe. Bedingt durch den Umstand, dass die Ausübung seiner beruflichen Tätigkeit an sehr abgelegenen Orten stattgefunden habe, weiters zu unterschiedlichen Zeiten (Tag- und Nachtdienste, Sonn- und Feiertage), sei die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel in seinem Fall nicht möglich gewesen. Um an den jeweiligen Einsatzort zu gelangen, sei die Nutzung seines privaten PKW's zwangsläufig gewesen. Im Jahr 2007 seien bei den überwiegend zurückgelegten Fahrtstrecken (Wohnort-Einsatzort) als Anfahrtsweg bis 20 Kilometer zu beziffern. Eine Ausnahme bestünde hinsichtlich März 2007. In diesem Monat seien nachweislich 18 Fahrten wegen einer Dienstverrichtung (Revision) beim Kraftwerk g in e mit einem Anfahrtsweg von mehr als 50 Kilometer erfolgt. Basierend auf den Aufzeichnungen aus dem Jahr 2007 und der damit verbundenen Glaubhaftmachung ersuche der Bw., ein Pendlerpauschale für überwiegend

zurückgelegte Anfahrsstrecken bis 20 Kilometer als Jahresbetrag für die Jahre 2004 bis 2006 und 2008 bis 2009 zumindest anzusetzen.

Der Unabhängige Finanzsenat merkt zu dieser Vorhaltsbeantwortung an, dass der Bw. nicht darauf eingegangen ist, dass seine Arbeitgeberin ihm je nach Verfügbarkeit ein Dienstfahrzeug für betrieblich veranlasste Fahrten zur Verfügung stellt und ihm, wenn kein solches vorhanden ist, auf Antrag Kilometergeld vergütet. Weiters hat sich der Bw. auch nicht dazu geäußert, dass er in der Regel den betrieblichen Werksverkehr benutzen kann. Auch wurde von ihm keine Äußerung dazu verfasst, dass bei Dienstreisen und Fortbildungen in betrieblichem Auftrag Reise- und Kurskosten zur Gänze vom Unternehmen bezahlt werden. Auch hat er dazu, dass er der Arbeitgeberin gegenüber erklärt hat, den Privatlaptop zu Lernzwecken angeschafft zu haben, nicht geäußert. Weiters stellt seine Arbeitgeberin fest, dass der Bw. hinsichtlich Sonn- und Feiertagen sowie Nachtzeiten durchschnittlich 22mal in den Zeiträumen 2004 bis 2009 zu einem Einsatz gerufen wurde.

Zudem wurde vom Unabhängigen Finanzsenat am 2. Oktober 2013 telefonisch bei der h in Erfahrung gebracht, dass der Bw. in den verfahrensgegenständlichen Zeiträumen zum Werksverkehr angemeldet war.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### **Zum Alleinverdienerabsetzbetrag:**

Gemäß § 33 Abs. 4 EStG 1988, BGBl. Nr. 124/2003 (Inkrafttretungsdatum 20.12.2003, Außerkrafttretungsdatum 4.6.2004), steht einem Alleinverdiener ein Alleinverdienerabsetzbetrag von 364 Euro jährlich zu. Alleinverdiener ist ein Steuerpflichtiger, der mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet ist und von seinem unbeschränkt steuerpflichtigen Ehegatten nicht dauernd getrennt lebt. Alleinverdiener ist auch ein Steuerpflichtiger mit mindestens einem Kind (§ 106 Abs. 1) der mehr sechs Monate mit einer unbeschränkt steuerpflichtigen Person in einer anderen Partnerschaft lebt. Voraussetzung ist, dass der (Ehe) Partner (§ 106 Abs. 3) bei mindestens einem Kind (§ 106 Abs. 1) Einkünfte von höchstens 4.400 Euro jährlich, sonst Einkünfte von höchstens 2.200 Euro jährlich erzielt.

Gemäß § 33 Abs. 4 EStG 1988, BGBl. Nr. 57/2003 (Inkrafttretungsdatum 5.6.2004, Außerkrafttretungsdatum 30.12.2004), steht einem Alleinverdiener ein Alleinverdienerabsetzbetrag zu. Dieser beträgt jährlich ohne Kind 364 Euro, bei einem Kind 494 Euro, bei zwei Kindern 669 Euro. Dieser Betrag erhöht sich für das dritte und jedes weitere Kind (§ 106 Abs. 1) um jeweils 220 Euro jährlich. Alleinverdiener ist ein Steuerpflichtiger, der mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet ist und von seinem

unbeschränkt steuerpflichtigen Ehegatten nicht dauernd getrennt lebt. Alleinverdiener ist auch ein Steuerpflichtiger mit mindestens einem Kind (§ 106 Abs. 1) der mehr sechs Monate mit einer unbeschränkt steuerpflichtigen Person in einer anderen Partnerschaft lebt.

Voraussetzung ist, dass der (Ehe) Partner (§ 106 Abs. 3) bei mindestens einem Kind (§ 106 Abs. 1) Einkünfte von höchstens 6.000 Euro jährlich, sonst Einkünfte von höchstens 2.200 Euro jährlich erzielt.

Laut einer vom Unabhängigen Finanzsenat durchgeführten AIS-Abfrage hat die Ehegattin des Bw. im Jahr 2004 Einkünfte im Gesamtbetrag von € 5.677,83 bezogen.

Dies bedeutet im Hinblick auf die o.a. Gesetzeslage, dass dem Bw. für das Jahr 2004 der Alleinverdienerabsetzbetrag für rd. sieben Monate zusteht.

Insoweit war der Berufung teilweise stattzugeben.

### **Zum Pendlerpauschale**

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Nach Z 6 dieser Gesetzesstelle zählen zu den Werbungskosten die Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte.

Intention des Gesetzgebers des EStG 1988 war es, durch Neuregelung der Absetzbarkeit von Kosten für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte den bis dahin steuerlich begünstigten, aus umweltpolitischer Sicht aber unerwünschten Individualverkehr einzudämmen und die Bevölkerung zum Umsteigen auf öffentliche Verkehrsmittel zu bewegen (VwGH 16.7.1996, 96/14/0002, 0003). Vor diesem Hintergrund wurde § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 geschaffen und ist diese Bestimmung daher so zu verstehen und auszulegen.

Mit dem Verkehrsabsetzbetrag und den Pauschbeträgen nach § 16 Abs. 6 lit. b und c sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten. Für die Inanspruchnahme der Pauschbeträge hat der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber auf einem amtlichen Vordruck eine Erklärung über das Vorliegen der Voraussetzungen der lit. b und c abzugeben, welcher die Erklärung des Arbeitnehmers zum Lohnkonto (§ 76 EStG 1988) zu nehmen hat.

Werbungskosten in Form des Pendlerpauschales gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 stehen grundsätzlich nur dann zu, wenn

- entweder der Arbeitsweg eine Entfernung von mindestens 20 Kilometer umfasst und die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumindest hinsichtlich des halben Arbeitsweges zumutbar ist (sog. kleines Pendlerpauschale) oder
- die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumindest hinsichtlich des halben Arbeitsweges nicht möglich oder nicht zumutbar ist und der Arbeitsweg mindestens zwei Kilometer beträgt (sog. großes Pendlerpauschale).

In zeitlicher Hinsicht müssen die entsprechenden Verhältnisse im Lohnzahlungszeitraum überwiegend (dh. an mehr als der Hälfte der Arbeitstage im Lohnzahlungszeitraum) gegeben sein.

Wie sich aus dem o.a. zweifelsfrei ergibt, hat der Bw. weder einen Anspruch auf das kleine (mit einer Ausnahme, siehe weitere Begründung) noch das große Pendlerpauschale, da einerseits die Strecke von seiner Wohnung in b bis zu seiner Arbeitsstätte (die Arbeitsstätte ist jener Ort, an dem der Arbeitnehmer für den Arbeitgeber regelmäßig tätig wird) in c lediglich 10 Kilometer beträgt und andererseits laut – von ihm unwidersprochener –

Vorhaltsbeantwortung der VKW er in der Regel, also überwiegend, den betrieblichen Werksverkehr, zu welchem er in den verfahrensgegenständlichen Zeiträumen auch angemeldet war, benützen kann, was ihm freilich – genauso wie die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel für diese Strecke – auch zumutbar ist. An dieser Beurteilung kann auch der Umstand, dass der Bw. in den streitgegenständlichen Jahren häufig an anderen Vorarlberger Betriebsstätten seiner Arbeitgeberin eingesetzt wurde nichts ändern. Tatsächlich wurde der Bw. nachgewiesenermaßen lediglich im Lohnzahlungszeitraum 03/2007 überwiegend (15 mal) von seinem Arbeitgeber zu Revisionsarbeiten an den selben Einsatzort, nämlich zum Kraftwerk e, mit einer einfachen Fahrtstrecke von 60 Kilometer gesandt. Damit verlagerte sich das regelmäßige Tätigwerden des Bw. zu einer neuen Arbeitsstätte. Aus der dem Unabhängigen Finanzsenat vorliegenden und der vom Bw. beigebrachten Reisetabelle der h hinsichtlich des Bw. sind die Einsatztage mit exakter Zeitangabe der genehmigten Dienstreisen samt deren Grund, umfassend die Zeiträume vom 15. März 2004 bis zum 28. April 2010, ersichtlich. Daraus folgt, dass der Bw. an 11 dieser 15 Einsatztage im März 2007 jeweils in den Zeiträumen von frühestens 06.00 Uhr bis spätestens 19.30 Uhr an den Einsatzort gefahren und wiederum abgefahren ist. In diesen Zeiträumen sind ihm jedenfalls entsprechende öffentliche Verkehrsmittel auf der fraglichen Strecke zur Verfügung gestanden, d.h. es war ihm die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittels zumutbar. Aufgrund dieses Umstandes steht ihm das sogenannte kleine Pendlerpauschale – aufgrund der Überschreitung der 20 Kilometergrenze – für den Zeitraum März 2007 zu.

Im Übrigen wird vom Unabhängigen Finanzsenat ausgeführt:

Im Zeitraum Jänner 2005 wurde der Bw. 13 mal, also überwiegend, an den selben Einsatzort, nämlich zum Kraftwerk i (als neue Arbeitsstätte) mit einer einfachen Fahrtstrecke von 16 Kilometer von seiner Arbeitgeberin geschickt, dies jeweils zu Tageszeiten, in welchen ihm der öffentliche Verkehr jedenfalls auf der überwiegenden Fahrtstrecke zur Verfügung stand, weshalb hier nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates jedenfalls eine Zumutbarkeit der Verwendung öffentlicher Verkehrsmittel gegeben war und hierfür gesamthaft gesehen kein Pendlerpauschale zusteht.

Die Gewährung des sogenannten großen Pendlerpauschales ist im Übrigen ausschließlich nach objektiven Kriterien der Benützungsmöglichkeit des öffentlichen Verkehrsmittels auf mehr als der halben Fahrtstrecke zu beurteilen.

Weiters wurde der Bw. in den verfahrensgegenständlichen Zeiträumen nur in den Monaten Juni 2005, März/Juli 2006, Februar/Juli 2007 und Juni 2008 überwiegend an verschiedene Betriebsstätten seiner Arbeitgeberin entsandt, zu keiner dieser allerdings an zumindest 11 Tagen, was allenfalls als Begründung einer neuen Arbeitsstätte, welche hier prinzipiell für die Überprüfung einer Anerkennung eines Pendlerpauschales für die Fahrt Wohnung zur Arbeitsstätte vorausgesetzt wird, anzusehen ist. Zudem ist laut der o.a. Reisetabelle ersichtlich, dass in diesen Zeiträumen die Dienstreisen mit wenigen Ausnahmen zu den Fahrzeiten der öffentlichen Verkehrsmittel stattgefunden haben und somit die Benützung dieser zumutbar war, wobei 58 Dienstreisen unter 20 Kilometer und 11 Dienstreisen über 20 Kilometer durchgeführt wurden. Es darf auch hier nicht übersehen werden, dass der weit überwiegende Teil des Arbeitsweges jedenfalls mit öffentlichen Verkehrsmitteln bewältigbar war.

Aber auch wenn die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel teilweise an Sonn- und Feiertagen sowie in der Nacht, ja sogar in Ausnahmefällen an normalen Werktagen, unzumutbar bzw. unmöglich gewesen sein sollte, so vermag dies das Begehren des Bw., für die streitgegenständlichen Jahre jeweils ein Jahrespendlerpauschale anerkannt zu bekommen, nicht in seinem Sinne zu unterstützen, da diese Einsätze eben nur einen Bruchteil seiner Tätigkeit darstellten und nicht überwiegend in den jeweiligen Lohnzahlungszeiträumen stattgefunden haben.

Der Berufung war somit in diesem Punkt wie o.a. teilweise stattzugeben.

### **Reise/Fortbildungskosten:**

Der Bw. beantragt für die Jahre 2004 und 2005 Reisekosten (Kilometergelder) hinsichtlich firmeninterner Schulungen in Höhe von € 146,00 und € 205,04 und gibt hierzu an, dass diese Kilometergelder vom Arbeitgeber nicht ersetzt wurden. In einer diesbezüglichen



Vorhaltsbeantwortung seiner Arbeitgeberin, welche dem Bw. zur Kenntnis gebracht wurde, bringt diese vor, dass bei Dienstreisen und Fortbildungen im betrieblichen Auftrag Reise- und Kurskosten zur Gänze vom Unternehmen bezahlt werden. Der Bw. hat dieser Stellungnahme seiner Arbeitgeberin nicht widersprochen, weshalb der Unabhängige Finanzsenat bedenkenlos zum Schluss kommt, dass dies auch bei ihm so erfolgte.

Die Berufung war somit in diesem Punkt abzuweisen.

### **Personalcomputer/Laptop**

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stellt ein Computer (Notebook) ein Arbeitsmittel im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 dar, wenn er zur Erbringung der Arbeit tatsächlich erforderlich ist. Dabei geht der VwGH für die Erforderlichkeit des Einsatzes eines PC davon aus, ob nach dem Urteil eines gerecht und billig denkenden Menschen der Einsatz des Gerätes für eine bestimmte Tätigkeit unzweifelhaft sinnvoll ist. Eine Aufteilung von beruflichen oder privaten Anteil ist gegebenenfalls im Schätzungswege vorzunehmen. Ein Indiz für die Notwendigkeit eines Arbeitsmittels ist jedenfalls die Bestätigung durch den Arbeitgeber. Diese Notwendigkeit hat die Arbeitgeberin des Bw. in ihrer Vorhaltsbeantwortung nicht gesehen, da diese wie bereits o.a. hierzu erläutert hat, dass dem Bw. an seinem Arbeitsplatz ein betrieblicher PC zur Verfügung stünde, an dem er auch Eingaben zu tätigen habe. Laut Angaben des Bw. habe er sich den Laptop privat zu Lernzwecken angeschafft. Daher müsse er seinen Privatlaptop im Dienst nicht verwenden. Der Bw. bringt hierzu vor, dass er ohne besonderen Nachweis einen Privatanteil von 40 % angesetzt habe. Wenn der Bw. ausführt, dass sämtliche durchgeführten Revisionsarbeiten in Form von täglichen formell zu gestaltenden Arbeitsberichten erfasst und abgespeichert werden, so anerkennt der Unabhängige Finanzsenat unter Berücksichtigung o.a. Ausführungen seiner Arbeitgeberin, nämlich das ihm am Arbeitsplatz ein betrieblicher PC zur Verfügung steht, an dem er auch Eingaben zu tätigen bzw. diesen zu verwenden hat, es ihm somit auch nicht freisteht, betrieblich ausschließlich seinen privaten Laptop zu verwenden, für den verfahrensgegenständlichen Zeitraum lediglich einen geschätzten beruflichen Anteil von 30 %. Aufgrund des Ankaufes des Laptops im Dezember 2004 ist dabei für 2004 und 2007 jeweils eine Halbjahresafa anzusetzen.

Der Berufung war daher in diesem Punkt teilweise stattzugeben.

### **Sonderausgaben:**

Zu den Ausgaben, die bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben gemäß § 18 EStG 1988 abzuziehen sind, gehören Beiträge und Prämien für in der Z 2 leg. cit. näher umschriebenen Personenversicherungen. In gleicher Weise abzugsfähig sind gemäß Z 3 lit. b

leg.cit. Beiträge, die zur Errichtung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen verausgabt werden.

§ 18 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 normiert, dass für Ausgaben iSd Abs. 1 Z 2 bis 4 ein einheitlicher Höchstbetrag von € 2.920,00 jährlich besteht, der sich um € 2.920,00 erhöht, wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht. Sind die Ausgaben gleich hoch oder höher als der jeweilige Höchstbetrag, so ist ein Viertel des Höchstbetrages als Sonderausgaben abzusetzen.

Gemäß § 18 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 können Ausgaben iSd Abs. 1 Z 2, 3 und 5 von einem Steuerpflichtigen auch dann abgesetzt werden, wenn er sie für seinen nicht dauernd getrennt lebenden Ehepartner und für seine Kinder leistet.

Übereinstimmung herrscht in Lehre, Rechtsprechung und Praxis darüber, dass der Steuerpflichtige grundsätzlich nur jene Aufwendungen als Sonderausgaben geltend machen kann, zu deren Zahlung er selbst verpflichtet ist und die er selbst getragen hat (Doralt/Renner, EStg<sup>10</sup>, § 18 Tz). Bei Versicherungen ist dies der Versicherungsnehmer, dh. derjenige, der den Versicherungsvertrag mit der Versicherung abschließt und gegenüber der Versicherung zur Prämienzahlung verpflichtet ist. Der Versicherungsnehmer muss nicht gleichzeitig begünstigte Person oder Versicherter sein.

Eine Ausnahme von diesen Grundsätzen sieht lediglich § 18 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 (siehe oben) vor: Für den dauernd getrennten lebenden Ehepartner und die Kinder iSd § 106 kann der Steuerpflichtige Sonderausgaben auch dann geltend machen, wenn er zwar nicht Versicherungsnehmer (=Zahlungsverpflichteter) ist, er aber dennoch die Ausgaben/Prämien leistet.

Ersetzt ein Ehegatte dem anderen Ehegatten, der Versicherungsnehmer ist, nachträglich die Prämie, dann ist ebenfalls nur der andere Ehegatte abzugsberechtigt. Die Sonderbestimmung des § 18 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 nach der auch der (nicht verpflichtete) Ehegatte die Sonderausgaben geltend machen kann, setzt voraus, dass er die Zahlung direkt an das Versicherungsunternehmen leistet (Doralt/Renner, EStG<sup>10</sup>, § 18 Tz 75).

Auch für Wohnungserrichtungskosten, die grundsätzlich nur dann begünstigt sind, wenn sie vom Errichter des Gebäudes/der Wohnung geleistet werden, gilt die § 18 Abs. 3 Z 1 Regel: Entrichtet der Steuerpflichtige solche Zahlungen für Angehörige des begünstigten Personenkreises, so sind sie von ihm als Sonderausgaben absetzbar (Doralt/Renner, EStG<sup>10</sup>, § 18 Tz 164).

Wie aus dem o.a. erhellt, steht es dem Bw. nicht zu, die Aufwendungen für Wohnraumschaffung als Sonderausgaben geltend zu machen, da er diese nicht direkt geleistet hat. Weiters hat der Bw. offensichtlich übersehen, dass in den Jahren 2004 und 2009 seine Personenversicherungen als Sonderausgaben anerkannt wurden und die Topfsonderausgaben in den Jahren 2005, 2006, 2007 und 2008 aufgrund des Gesamtbetrages seiner Einkünfte, welche jeweils € 50.900,00 überstiegen haben, ohnehin nicht zu berücksichtigen waren.

Die Berufung war daher in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

**Auswärtige Berufsausbildung des Sohnes:**

Der Bw. hat im Rahmen des Vorhalteverfahrens entsprechende Bestätigungen für das Jahr 2009 gelegt. Die auswärtige Berufsausbildung seines Sohnes war demzufolge als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen.

Der Berufung war somit in diesem Punkt stattzugeben.

In Übrigen wird auf die Begründung in den angefochtenen Bescheiden verwiesen.

Beilagen: Berechnungsblätter Einkommensteuer 2004, 2005, 2006, 2007 und 2009

Feldkirch, am 10. Oktober 2013