

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin RI in der Beschwerdesache BF_ADr, über die Beschwerde vom 28.01.2013 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Wien X vom 07.01.2013 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens und betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2009 bis 2011 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2009 bis 2011 wird gemäß § 279 Abs. 1 BAO teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Beschwerde betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens für die Jahre 2009 bis 2011 wird gemäß § 279 Abs. 1 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensablauf:

Mit Erklärung vom 05.05.2010 beantragte der Beschwerdeführer ua. Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte iHv. EUR 1.732,88 für das Jahr 2009.

Mit Bescheid vom 06.05.2010 wurden die vom Beschwerdeführer beantragten Werbungskosten für das Jahr 2009 erklärungsgemäß veranlagt.

Mit Erklärung vom 30.04.2011 beantragte der Beschwerdeführer ua. Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte iHv. EUR 1.142,80 und ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag iHv. EUR 630,- für das Jahr 2010.

Mit Bescheid vom 03.05.2011 wurden die vom Beschwerdeführer beantragten Werbungskosten für das Jahr 2010 erklärungsgemäß veranlagt.

Mit Erklärung vom 28.04.2012 beantragte der Beschwerdeführer ua. Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte iHv. EUR 1.142,40 und ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag iHv. EUR 643,36 für das Jahr 2011.

Mit Bescheid vom 02.05.2012 wurden die vom Beschwerdeführer beantragten Werbungskosten für das Jahr 2011 erklärungsgemäß veranlagt.

Mit Niederschrift vom 03.10.2012 hat das Finanzamt im Zuge einer Außenprüfung gem. § 147 Abs. 1 BAO die folgenden steuerlichen Feststellungen getroffen:

Unter Teilziffer Nr. 1 *"Reisekosten"* wurden die Positionen unter der Kennzahl 721, EUR 1.142,40 für das Jahr 2009, EUR 1.142,80 für das Jahr 2010 und EUR 1.142,40 für das Jahr 2011 mit folgender Begründung gelöscht: *"Die mit den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit in Zusammenhang stehenden Reisekosten stellen keine Werbungskosten dar und sind demnach nicht abzugsfähig."*

Unter Teilziffer Nr. 2 *"Pflichtversicherung geringfügiger Beschäftigter"* wurden die Beträge für die Jahre 2010 auf EUR 351,14 und für das Jahr 2011 auf EUR 428,91 mit der folgenden Begründung vermindert: *"Lt. Sozialversicherungsdatenauszug war der Pflichtige in den Jahren 2010 (6 Monate) und 2011 (4 Monate) im Rahmen seines Arbeitsverhältnisses bzw. seiner vorzeitigen Alterspension pflichtversichert. Aufgrund dieser Tatsache ist die freiwillige § 19 ASVG Versicherung um die entsprechenden Monate (...) zu kürzen. Außerdem ist der verminderte Betrag, da es sich um eine freiwillige Versicherung handelt, in den Sonderausgaben unter Kennzahl 455 zu erfassen."*

Zur Wiederaufnahme des Verfahrens wurde wie folgt begründet: *"Hinsichtlich nachstehend angeführter Abgabenarten und Zeiträume wurden Feststellungen getroffen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machen: Einkommensteuer 2009-2011 Tz1, Tz2, Tz3. Die Wiederaufnahme erfolgt unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Im vorliegenden Fall können die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig angesehen werden. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessenabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen."*

Mit Bescheiden vom 07.01.2013 setzte das Finanzamt Einkommensteuer wie folgt fest (Beträge in EUR):

Jahr	2009	2010	2011
Festsetzung aufgr. BP	-2.838,88	-3.146,14	-1.296,00
Festsetzung bisher	-3.557,06	-3.881,80	-1.985,00

Mit Bescheiden vom 07.01.2013 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2009-2011 wurden die Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2009 (Bescheid vom 06.05.2010), 2010 (Bescheid vom 03.05.2011) und 2011 (Bescheid vom 02.05.2012) mit der folgenden Begründung wiederaufgenommen: *"Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 Abs. 4 BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen ist. Daraus ist*

auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen im Spruch bezeichneten Bescheid zu ersehen. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse an der Rechtsrichtigkeit das Interesse auf Rechtsbeständigkeit. Die steuerlichen Auswirkungen können auch nicht als bloß geringfügig angesehen werden."

Mit Schreiben vom 24.01.2013 erhob der Beschwerdeführer das Rechtsmittel der Berufung (nunmehr Beschwerde) und begründete wie folgt: *"Gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens für die Einkommensteuer 2009, 2010 und 2011 sowie gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2009, 2010 und 2011, alle ausgestellt am 7.1.2013 und zugestellt am 16.1.2013 erhebe ich Berufung und beantrage deren Aufhebung bzw. allfällige Abänderung. Begründung: Ich habe in den Jahren 2009 - 2011 Einkünfte aus mehreren Tätigkeiten erzielt: einerseits eine geringfügige Beschäftigung bei einem gemeinnützigen Verein in Wohnort, andererseits Einkünfte aus einem Lehrauftrag an der Universität Dienstort. Mein Wohnsitz ist in Wohnort. Daneben habe ich Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielt, und ab 1.11.2011 eine Pension. Im Zuge einer Betriebsprüfung hat die Abgabenbehörde festgestellt, dass im Rahmen der Werbungskosten einerseits Fahrtkosten von Wohnort nach Dienstort geltend gemacht wurden (für die Abhaltung der Vorlesung in Dienstort waren 7 Fahrten nach Dienstort und zurück erforderlich), andererseits die Beiträge für eine freiwillige Versicherung nach § 19a angesetzt wurden, da ich bis zum Pensionsantritt keine Pflichtversicherung hatte. Diese Vorgangsweise ist nicht neu. Ich habe diese Werbungskosten in den letzten Jahren immer in gleicher Weise geltend gemacht. Solange keine elektronische Eingabe der Steuererklärungen erfolgte, war dies aus den eingereichten Unterlagen eindeutig ersichtlich. Insofern war der Sachverhalt der Behörde bekannt. Es liegen somit keine neuen Tatsachen vor, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens begründen würde. Darüber hinaus ist festzuhalten, dass eine Wiederaufnahme des Verfahrens im Ermessen der Abgabenbehörde steht und nur dann zulässig ist, wenn die Abänderung der Bescheide in einer vernünftigen Relation zu der Abgabennachforderung steht. In Anbetracht des Ausmaßes der Nachforderung in Relation zur Gesamtsteuerschuld, ist das pflichtgemäße Ermessen nicht richtig ausgeübt worden. Falls die Abgabenbehörde entgegen der hier vertretenen Auffassung davon ausgeht, dass ein Wiederaufnahmegrund vorliegt, ist festzuhalten, dass die geltend gemachten Werbungskosten unrichtigerweise bei der Veranlagung nicht berücksichtigt wurden. 1. Beiträge zur Selbstversicherung nach § 19a ASVG: Nach den Ausführungen der RZ 243 der LStRL bestehen keine Bedenken, sowohl die Krankenversicherungsbeiträge als auch die Pensionsversicherungsbeiträge nach § 19a ASVG als Werbungskosten zu berücksichtigen. Warum von dieser Auffassung abgewichen wurde, hat die Abgabenbehörde nicht begründet. Im konkreten Fall habe ich die freiwilligen Versicherungsbeiträge bezahlt, um weitere Versicherungszeiten und damit eine höhere Pension, die nun tatsächlich ab 1.11.2012 anfällt, zu erzielen. Gem. § 16 Abs. 1 sind Werbungskosten alle Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Die Versicherungsbeiträge stehen in unmittelbarem Zusammenhang mit den steuerpflichtigen Pensionseinnahmen. Die freiwillige*

Versicherung nach § 19a AVSG war die günstigste Art ist, diesen Effekt zu erzielen, eine Trennung von Kranken- und Pensionsversicherung wäre in diesem Zusammenhang nicht möglich gewesen. Daher sind die gesamten Beiträge als Werbungskosten anzuerkennen. Der guten Ordnung sei darauf hingewiesen, dass die Ausführungen des § 16 Abs 1 Z. 4 zu den Versicherungsbeiträgen vom eindeutigen Gesetzestext („Werbungskosten sind auch ...“) her nur als Erläuterung bzw. Erweiterung, also insofern relevant sind, als es sich nicht eindeutig um Kosten handelt, die mit steuerpflichtigen Einnahmen im unmittelbaren Zusammenhang stehen, wie etwa Krankenversicherungsbeiträge. Das Finanzamt hat weiters festgehalten, dass in den Jahren 2010 und 2011 auch die Höhe der angesetzten Werbungskosten nicht richtig war. Freiwillige Beiträge nach § 19a ASVG fallen nur an, wenn keine Pflichtversicherung besteht. Daher seien die tatsächlich auch während der bestehenden Pflichtversicherung aufgrund des Lehrauftrags in Dienstort bezahlten Beiträge nicht als Werbungskosten abzugsfähig. Dazu ist festzuhalten, dass ich der Sozialversicherung einen Einziehungsauftrag gegeben habe, d.h. die Sozialversicherung hat die Beiträge von sich aus abgebucht. Werbungskosten sind im Zeitpunkt der Verausgabung anzusetzen. Wenn die Sozialversicherung Beiträge selbst einhebt, liegen Werbungskosten vor, selbst wenn diese fälschlicherweise eingezogen werden. Sollten die Beiträge tatsächlich rückgezahlt werden, was bis jetzt nicht erfolgt ist, wären die Eingänge im Zeitpunkt der Rückzahlung zu versteuern. Demzufolge sind die von der Betriebsprüfung nicht anerkannten Werbungskosten für Beiträge zur Selbstversicherung erklärungsgemäß wie folgt anzuerkennen: 2009: 590,48 EUR 2010: 630,28 EUR 2011: 643,36 EUR. 2. Reisekosten: Ich habe für die Fahrten nach Dienstort Reisekosten im Ausmaß des km-Geldes zuzüglich der Tagesdiäten in Anspruch genommen. Die Abgabenbehörde vertritt die Auffassung, dass es sich bei den Einkünften aus einem Lehrauftrag um nichtselbständige Einkünfte handelt, dass die Arbeitsstätte mit dem Ort der Lehrveranstaltung, also Dienstort, übereinstimmt und daher abgesehen von den in § 16 Abs. 1 Z.6 keine Aufwendungen für Fahrtkosten geltend gemacht werden können. Da nicht überwiegend im Lohnzahlungszeitraum eine Strecke von mehr als 20 km zurückgelegt wurde, sind die Voraussetzungen für das Pendlerpauschale nicht gegeben und werden keine Fahrkosten berücksichtigt. Warum keine Tagesdiäten angesetzt werden dürfen, wurde nicht angeführt, obwohl lt. Z.9 „Mehraufwendung für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen“ ausdrücklich als abzugsfähig angesehen werden. Grundsätzlich ist die Regelung des § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG für regelmäßig an der gleichen Arbeitsstätte tätige Personen gedacht und dafür auch sinnvoll. Die Anwendung dieser Bestimmung auf den Fall eines Lehrauftrags, der an 7 Tagen innerhalb des Sommersemesters in einer Distanz von 180 km vom Wohnort und sonstigen Tätigkeitsort des Steuerpflichtigen erbracht wird, ist unsachlich. Aus der Entstehung dieser Bestimmung ist ersichtlich, dass die Wertung der Einkünfte der Lehrbeauftragten als nichtselbständige Einkünfte in erster Linie zur ordnungsgemäßen Erfassung aller steuerpflichtigen Einkünfte diene. Vorher waren derartige Einkünfte in der Regel als betriebliche Einkünfte zu werten, für die die einschränkenden Bestimmungen für Reisekosten zwischen Wohnort und Arbeitsstätte nicht gelten. Die Übernahme der

Bestimmungen des § 16 auf die Lehrbeauftragten führte so einer zu gleichheitswidrigen Situation. Die Abgabenbehörde wäre demnach verhalten, der Bestimmung über die Arbeitsstätte nicht einen gleichheitswidrigen Sinn zu geben und im konkreten Fall die Fahrtkosten komplett als Werbungskosten anzuerkennen. Sollte man hingegen auch im vorliegenden Fall die sehr einschränkenden Bestimmungen des Pendlerpauschale heranziehen, verweise ich auf die Entscheidung des UFS RV/0356-I/08 vom 30.12.2008, dass in Fällen, in denen an wenigen Tagen im Monat einfache Fahrtstrecken zurückgelegt werden, die weit über der für eine tägliche Rückkehr zumutbaren Entfernung liegen, im Rahmen einer verfassungskonformen Interpretation des EStG nicht davon ausgegangen werden kann, dass jener Teil der Fahrtstrecke, der 120 km übersteigt, ebenfalls durch den Verkehrsabsetzbetrag und das Pendlerpauschale abgegolten ist. Für diesen übersteigenden Teil ist der Abzug von Kilometergeldern abzugsfähig. Im konkreten Fall würde dies bedeuten, dass von den angesetzten 180 km für die Strecke von Wohnort nach Dienstort Universität 60 km (also 180 km abzüglich 120 km, die durch das nicht zustehende Pendlerpauschale abgedeckt sind) in jede Richtung jedenfalls angesetzt werden können. Bei 7 Fahrten nach Dienstort würde dies km-Geld für 840 km à 0,376 EUR, somit pro Jahr 315,84 EUR Werbungskosten bedeuten. Diese Auffassung ist auch durch die Erläuterungen der LStRL zu den Kosten der doppelten Haushaltsführung bestätigt, wo es heißt: (RZ352) „Kehrt der Steuerpflichtige ungeachtet der weiten Entfernung dennoch überwiegend zum Familienwohnsitz zurück, sind aber dem Grunde nach die Voraussetzungen einer doppelten Haushaltsführung gegeben, so steht das Pendlerpauschale für Wegstrecken über 60 km zu. Daneben können für die Wegstrecke, die über 120 km hinausgeht, die tatsächlichen Fahrtkosten geltend gemacht werden. Allfällige Nächtigungskosten für jene Tage, an denen der Dienstnehmer nicht an seinen Familienwohnsitz zurückkehrt, sind gesondert absetzbar. Insgesamt dürfen die genannten Aufwendungen (Pendlerpauschale, tatsächliche Fahrtkosten ab 120 km, gelegentliche Nächtigungskosten) aber nicht höher sein als die Kosten einer zweckentsprechenden Zweitwohnung und die mit dem Pendlerpauschale begrenzten Familienheimfahrten.“ Insgesamt beantrage ich daher für den Fall, dass nicht die gesamten von mir angesetzten Werbungskosten berücksichtigt werden, den Ansatz von a) Mehraufwand für Verpflegung, d.h. 7 Tagesdiäten à 26,40 = 184,80 EUR /Jahr."

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 01.04.2014 wies die belangte Behörde die Beschwerde betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2009-2011 als unbegründet ab und begründete wie folgt: "Im Rahmen der Außenprüfung wurde der Sachverhalt des Prüfungszeitraumes vor Ort ermittelt. Ein Verweis auf eine etwaige Offenlegung in den Jahren vor dem Prüfungszeitraum, kann deshalb bei der Betrachtung nicht mit einbezogen werden. Bei der Beurteilung der Geringfügigkeit im Rahmen einer Wiederaufnahme, sind bei mehreren geprüften Jahren auf diesen Zeitraum abzustellen. (VwGH 26.02.2013 2009/15/0016). Eine Steuerhöhung über 2143,-€ kann in absoluten Zahlen nicht als geringfügig betrachtet werden. Im Rahmen einer nichtselbständigen Beschäftigung wurden sowohl im Kalenderjahr 2009, 2010 als auch im Kalenderjahr 2011 jeweils 7 Fahrten nach Dienstort getätigt. Die Fahrtkosten im Rahmen des Kilometergeldes konnten

nicht berücksichtigt werden, da die Kosten der Fahrt zwischen Wohnung und Arbeitsstätte grundsätzlich mit dem Verkehrsabsetzbetrag abgegolten sind. Bei mehr als 10 Fahrten über 20 km im Kalendermonat steht das Pendlerpauschale zu. Da die 7 Fahrten im Abrechnungszeitraum 01.03. - 31.08. die Anforderungen für das Pendlerpauschale nicht erfüllen, konnte dieses auch nicht gewährt werden. Tagesdiäten stehen zu wenn diese im Zuge einer Dienstreise anfallen oder ein Mehraufwand für Verpflegung zu berücksichtigen ist. Da Sie die Vorträge am Dienort (Dienort) abgehalten haben, ist weder von einer Dienstreise noch einem erhöhten Verpflegungsaufwand auszugehen. Es kann auch nicht von der Tatsache ausgegangen werden, dass Ihr Dienort soweit vom ständigen Wohnort entfernt wäre, dass eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann. Die Regelung für das Pendlerpauschale sieht vor, dass bei Anreisen über 40km eine Fahrtdauer von 2,5 Stunden als zumutbar angesehen wird. In den gegenständlichen Jahren hat die Fahrtdauer Wohnort-Dienort 100 Minuten betragen. Unter Berücksichtigung der Strecke Wohnort - Bahnhof kann nicht davon ausgegangen werden, dass dieser Zeitraum dadurch überschritten worden wäre. Bedingt durch die Beginn- und Endzeiten der Blocktermine wären jedenfalls öffentliche Verbindungen Wohnort-Dienort vorhanden gewesen. Da laut Ihren Angaben in der Vorhaltsbeantwortung vom 18.04.2013 kein Fahrtenbuch geführt wurde, ist auch nicht zwangsläufig von einer Benutzung eines KFZ auszugehen. Wie bereits im Bericht der Betriebsprüfung dargelegt wurde, hat für den Zeitraum 01.03.2010 - 31.08.2010 und ab 01.09.2011 eine Versicherungspflicht durch den Arbeitgeber (JKU Dienort) bzw. Pensionsauszahlende Stelle vorgelegen. Eine freiwillige Selbstversicherung gemäß § 19

ASVG war für diesen Zeitraum weder notwendig, noch hat sich die Leistung dadurch erhöht, weshalb auch kein Zusammenhang mit einer steuerpflichtigen Pension besteht. Ein automatischer Einzug vom Konto durch die Sozialversicherung, welcher nur durch eine versäumte Kündigung zu Stande kam, kann jedenfalls nicht als Werbungskostenabfluss angesehen werden."

Mit Beschwerde vom 03.06.2014 wies die belangte Behörde die Beschwerde betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens für die Jahre 2009-2011 als unbegründet ab und begründete wie folgt: "Im Rahmen der Außenprüfung wurde der Sachverhalt des Prüfungszeitraumes vor Ort ermittelt. Ein Verweis auf eine etwaige Offenlegung in den Jahren vor dem Prüfungszeitraum, kann deshalb bei der Betrachtung nicht miteinbezogen werden. Bei der Beurteilung der Geringfügigkeit im Rahmen einer Wiederaufnahme, sind bei mehreren geprüften Jahren auf diesen Zeitraum abzustellen. (VwGH 26.02.2013 2009/15/0016). Eine Steuerhöhung über 2143,- € kann in absoluten Zahlen nicht als geringfügig betrachtet werden."

Mit Schreiben vom 28.04.2014 beantragte der Beschwerdeführer die Vorlage seiner Beschwerde zur Entscheidung an das Bundesfinanzgericht. Er begründete seinen Antrag zusätzlich zum Vorbringen in der Beschwerde vom 24.01.2013 wie folgt: "(...) 1. Beiträge zur Selbstversicherung nach § 19a ASVG 1.1. Abzugsfähigkeit dem Grunde nach: Auch wenn die Lohnsteuerrichtlinien für das Finanzgericht keine Bindungswirkung zeitigen,

verweise ich darauf, dass auch nach den Ausführungen der RZ 243 der LStRL, sowohl die Krankenversicherungsbeiträge als auch die Pensionsversicherungsbeiträge nach § 19a ASVG als Werbungskosten zu berücksichtigen sind. Warum von dieser Auffassung abgewichen wurde, hat die Abgabenbehörde nicht begründet. Im konkreten Fall habe ich die freiwilligen Versicherungsbeiträge bezahlt, um weitere Versicherungszeiten und damit eine höhere Pension, die nun tatsächlich ab 1.11.2011 anfällt, zu erzielen. (...) Die freiwillige Versicherung nach § 19a ASVG war die günstigste Art, diesen Effekt zu erzielen, eine Trennung von Kranken- und Pensionsversicherung wäre in diesem Zusammenhang nicht möglich gewesen. (...) Zum Sachverhalt: Ich habe alle mir von der Sozialversicherung abgebuchten Beträge als Werbungskosten angesetzt. Im Jahr 2010 und 2011 war ich jeweils 6 Monate durch den Lehrauftrag auf der Uni Dienstort pflichtversichert. (...) Daher war in diesen Monaten die dennoch vorgenommene Abbuchung der Versicherungsbeiträge seitens der Sozialversicherung falsch. Dabei ging es im Jahr 2010 um 315,14 EUR und 2011 um 214,45 EUR. Die Abgabenbehörde betrachtet diese Beträge, da sie seitens der Sozialversicherung fälschlich eingezogen wurden, nicht als Werbungskosten, sondern behandelt sie steuerlich neutral. (...) d.h. die Sozialversicherung hat die Beiträge von sich aus abgebucht, ich hatte mich darauf verlassen, dass dies ordnungsgemäß geschieht. Werbungskosten sind lt. § 19 EStG im Zeitpunkt der Verausgabung anzusetzen. (...) Der Vollständigkeit halber weise ich darauf hin, dass die Beschwerdevorentscheidung sich in ihrer Begründung ausschließlich mit der Frage der von der Sozialversicherung fälschlich eingezogenen Beträge beschäftigt und auf die Abzugsfähigkeit derartiger Beiträge an sich überhaupt nicht eingeht. 2. Reisekosten: (...) Da ich irgendwie nach Dienstort kommen muss und damit Kosten verbunden sind, ohne die ich die Einnahmen nicht erzielen könnte, habe ich Reisekosten im Ausmaß des km-Geldes zuzüglich der Tagesdiäten in Anspruch genommen. (...) Ich verweise diesbezüglich zur Vermeidung langer Zitate auf die Lohnsteuerrichtlinien in ihren RZ 352 und 354. Dabei ist wie schon erwähnt zu berücksichtigen, dass ich neben den Einkünften in Dienstort auch Einkünfte in Wohnort erzielt, und somit zwangsweise aus Gründen der Einkunftserzielung zwischen Wohnort und Dienstort hin und her fahren musste. Dass derartige Kosten nirgendwo Berücksichtigung finden können, widerspricht dem Leistungsfähigkeitsprinzip. (...) verweise ich auf mehrere Entscheidungen des UFS (RV/0259-S/12 vom 11.3.2013), (...) die weit über der für eine tägliche Rückkehr zumutbaren Entfernung liegen, im Rahmen einer verfassungskonformen Interpretation des EStG nicht davon ausgegangen werden kann, dass jener Teil der Fahrtstrecke, der 120 km übersteigt, ebenfalls durch den Verkehrsabsetzbetrag und das Pendlerpauschale abgegolten ist. (...) Zuletzt erlaube ich mir noch anzumerken, dass die Wegstrecke von Wohnort, Argentinierstraße nach Dienstort, Altenberger Straße, mit dem jetzt aktiven Pendlerrechner mit 169 Minuten angegeben wird, also mit deutlich über 2,5 Stunden; in den Jahren 2009 - 2011 war die Fahrzeit nach Dienstort noch um ca. 30 Minuten länger gedauert. Die Neufassung der LStRL hat die Zumutbarkeitsgrenze nun sogar auf 2 Stunden reduziert. Die Ausführungen der Beschwerdevorentscheidung, dass die Nutzung von öffentlichen Verkehrsmitteln zumutbar und ohne KFZ das Auslangen zu finden wäre,

ist dementsprechend nicht haltbar. Insgesamt beantrage ich daher für den Fall, dass nicht die gesamten von mir angesetzten Werbungskosten berücksichtigt werden, den Ansatz von a) Mehraufwand für Verpflegung, d.h. 7 Tagesdiäten (26,40 =184,80 EUR /Jahr b) Km-Geld für 938 km Mal 0,376, dh. 352,67 EUR/Jahr)."

II. Sachverhalt und Beweiswürdigung:

Soweit entscheidungsrelevant, ergibt sich aus den vorgelegten Beweisen der folgenden Sachverhalt:

1. Fahrtkosten:

Der Beschwerdeführer, im beschwerdegegenständlichen Zeitraum wohnhaft in Wohnort, war im beschwerdegegenständlichen Zeitraum bei der Y Universität in Dienstort als Vortragender nichtselbständig tätig. Die Vorträge fanden am Dienstort der Y Universität in Dienstort statt.

Der Beschwerdeführer hat - wie es sich aus der Bestätigung der Y Universität in Dienstort ergibt - jeweils in einem Zeitraum von drei Monaten (Sommersemester) Fahrten zum Dienstort - wie folgt - getätigt:

Monat	März	April	Mai
Anzahl der Fahrten	3	2	2

Der Beschwerdeführer hat die Fahrten zum Dienstort vom Wohnort aus angetreten. Dies ergibt sich aus den Vorbringen des Beschwerdeführers, ua. dass die Distanz vom Wohnort zum Lehrauftrag 180 Km betragen würde. Der Beschwerdeführer hat kein Fahrtenbuch oder sonstige Nachweise vorgelegt.

2. Sozialversicherungsbeiträge:

Der Beschwerdeführer war gemäß den Ergebnissen der Außenprüfung im Jahr 2010 6 Monate in Höhe von EUR 315,14 und im Jahr 2011 4 Monate in Höhe von EUR 428,91 im Rahmen seines Arbeitsverhältnisses bzw. seiner vorzeitigen Alterspension pflichtversichert. Diese Daten ergeben sich aus dem Sozialversicherungsauszug des Beschwerdeführers. die Sozialversicherungsbeiträge wurden nach § 19a ASVG vorgeschrieben, weshalb dem Beschwerdeführer im Jahr 2010 um EUR 315,14 und 2011 um EUR 214,45 zusätzlich seitens der Sozialversicherung abgebucht wurden.

3. Wiederaufnahme des Verfahrens:

Die vorgenommenen Änderungen der Bescheide der belangten Behörde betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2009-2011 sind - wie in den Beschwerdevorentscheidungen der belangten Behörde angeführt - nicht als geringfügig anzusehen. Die Wiederaufnahme des Verfahrens in den beschwerdegegenständlichen Jahren erfolgte unter Hinweis auf die Teilziffern der Feststellungen der Außenprüfung in der Niederschrift als Teil des Betriebsprüfungsberichtes.

4. Tagesdiäten:

Die Ausübung der nichtselbständigen Tätigkeit für Vortragstätigkeit wurde ausschließlich am Dienstort der Y Universität in Dienstort vorgenommen. Dienstreisen lagen im konkreten Fall keine vor, sondern Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (siehe oben unter Punkt 1 Fahrtkosten).

Über die Beschwerde wurde erwogen:

III. Rechtliche Beurteilung:

1. Fahrtkosten:

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 idgF sind Werbungskosten auch die Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen gilt:

"a) Diese Ausgaben sind durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 Z 1 EStG 1988) abgegolten. Nach Maßgabe der lit. b bis j steht zusätzlich ein Pendlerpauschale sowie nach Maßgabe des § 33 Abs. 5 Z 4 EStG 1988 ein Pendlereuro zu. Mit dem Verkehrsabsetzbetrag, dem Pendlerpauschale und dem Pendlereuro sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten. (...)

c) Beträgt die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mindestens 20 km und ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, beträgt das Pendlerpauschale: (...) bei mehr als 60 km 2.016,00 € jährlich.

d) Ist dem Arbeitnehmer die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Entfernung nicht zumutbar, beträgt das Pendlerpauschale abweichend von lit. c: (...)

bei mehr als 60 km 3.672,00 € jährlich.

e) Voraussetzung für die Berücksichtigung eines Pendlerpauschales gemäß lit. c oder d ist, dass der Arbeitnehmer an mindestens elf Tagen im Kalendermonat von der Wohnung zur Arbeitsstätte fährt.

Ist dies nicht der Fall gilt Folgendes:

- Fährt der Arbeitnehmer an mindestens acht Tagen, aber an nicht mehr als zehn Tagen im Kalendermonat von der Wohnung zur Arbeitsstätte, steht das jeweilige Pendlerpauschale zu zwei Drittel zu. Werden Fahrtkosten als Familienheimfahrten berücksichtigt, steht kein Pendlerpauschale für die Wegstrecke vom Familienwohnsitz (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. e) zur Arbeitsstätte zu.

- Fährt der Arbeitnehmer an mindestens vier Tagen, aber an nicht mehr als sieben Tagen im Kalendermonat von der Wohnung zur Arbeitsstätte, steht das jeweilige Pendlerpauschale zu einem Drittel zu. Werden Fahrtkosten als Familienheimfahrten

berücksichtigt, steht kein Pendlerpauschale für die Wegstrecke vom Familienwohnsitz (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. e) zur Arbeitsstätte zu.(...)"

Im konkreten Fall ergibt sich anhand des festgestellten Sachverhaltes, dass im beschwerdegegenständlichen Zeitraum die Anzahl der Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte pro Monat jeweils unter 4 Fahrten pro Monat betragen haben.

§ 16 Abs 1 Z 6 EStG 1988 normiert für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte entgegen der Rechtsansicht des Beschwerdeführers eine Ausnahme vom Grundsatz, dass Fahrtkosten in ihrer tatsächlichen Höhe zu berücksichtigen sind. Derartige Fahraufwendungen werden aus Vereinfachungsgründen in pauschaler Form mit dem Verkehrsabsetzbetrag und mit dem Pendlerpauschale abgegolten. Da im konkreten Fall aufgrund der unter 4 Fahrten pro Monat betragenden Anzahl der Fahrten für die Anwendung des Pendlerpauschales nicht ausreicht, sind diese Fahrten mit dem Verkehrsabsetzbetrag iHv. EUR 291,- abgegolten. Anzumerken ist, dass dem Beschwerdeführer zusätzlich der Arbeitnehmerabsetzbetrag iHv. EUR 54,- gewährt wurde.

Eine Absetzbarkeit der Fahrtkosten aus dem Titel der doppelten Haushaltsführung liegt - entgegen der Rechtsmeinung des Beschwerdeführers - nicht vor, da bereits dem Grunde nach - aufgrund des Fehlens eines Wohnsitzes am Beschäftigungsort und aufgrund der Geringfügigkeit der Beschäftigung - keine aner kennenswerte doppelte Haushaltsführung vorliegt. Somit kommt auch eine Berücksichtigung von Familienheimfahrten nicht in Betracht [Doralt/ Kirchmayr/ Mayr/ Zorn, Einkommensteuergesetz, § 20].

2. Sozialversicherungsbeiträge:

Gemäß § 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 sind *"Ausgaben für Beiträge und Versicherungsprämien (...) zu einer freiwilligen Kranken-, Unfall- oder Pensionsversicherung, ausgenommen Beiträge für die freiwillige Höherversicherung in der gesetzlichen Pensionsversicherung (...) bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind."*

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind *"Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen"*. Gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 lit a EStG 1988 stellen *"Beiträge des Versicherten zur Pflichtversicherung in der gesetzlichen Sozialversicherung"* Werbungskosten dar.

Gemäß § 19a Abs. 1 ASVG können sich Personen, die von der Vollversicherung gemäß § 5 Abs. 1 Z 2 ASVG oder Teilversicherung nach § 7 Z 4 ASVG ausgenommen und auch sonst weder in der Krankenversicherung noch in der Pensionsversicherung nach dem ASVG oder einem anderen Bundesgesetz pflichtversichert sind, solange sie ihren Wohnsitz im Inland haben, auf Antrag in der Kranken- und Pensionsversicherung selbst versichern. Im konkreten Fall handelt es sich bei den geleisteten Beiträgen um Beiträge

gemäß § 19a ASVG, das bedeutet, es handelt sich um eine Selbstversicherung bei geringfügiger Beschäftigung.

§ 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 umfasst grundsätzlich zwar nur Pflichtbeiträge, also Beitragsleistungen, die Zwangscharakter haben, jedoch hat im konkreten Fall die Leistung Zwangscharakter. Aufgrund des Umstandes, dass die Sozialversicherungsbeiträge durch die Inanspruchnahme der Optionsmöglichkeit des § 19a ASVG im Sozialversicherungssystem geregelt wurden, ist für die Abgrenzung zwischen Pflichtbeiträgen und freiwilligen Beiträgen auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, bei der darauf abgestellt wird, ob die Beitragsleistungen Zwangscharakter haben oder ob sie auf einem freiwilligen Entschluss des Steuerpflichtigen - insbesondere im Interesse seiner Zukunftssicherung - beruhen (VwGH 26.6.1990, 89/14/0172). Dabei könnte man zwar zur Ansicht gelangen, dass nicht Werbungskosten, sondern allenfalls Sonderausgaben vorliegen würden, jedoch ist der Zweck des Gesetzes zur Gesetzesinterpretation heranzuziehen. Denn die Intentionen des Gesetzgebers betreffend § 19a ASVG waren die faire Einbeziehung der Erwerbstätigen in die Sozialversicherung gem. ASRÄG 1997, BGBl I 1997/139 und damit auch die geringfügig beschäftigten Dienstnehmer verstärkt in die Pflichtversicherung einzubinden (Karl, ASoK 1998, 357). Es ist daher davon auszugehen, dass die durch die Zahlungen erworbenen Versicherungsleistungen, einschließlich dem im Vordergrund stehenden Erwerb von Versicherungsmonaten für die gesetzliche Pensionsversicherung, einer Pflichtversicherung zu Grunde lagen. Bei der Selbstversicherung in der Krankenversicherung bestimmt § 19a Abs. 6 ASVG bezüglich der Gewährung von Leistungen, dass hierbei die gleichen Rechtswirkungen wie bei einer Pflichtversicherung ausgelöst werden sollen; dies gilt auch hinsichtlich der Weiterversicherung in der Pensionsversicherung. Die Option in die Selbstversicherung gemäß § 19a ASVG ist daher nicht mit einer freiwilligen Weiter- oder Höherversicherung in der gesetzlichen Pensionsversicherung im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 vergleichbar, sondern ist einer Pflichtversicherung gleichzusetzen.

Die vom Berufungswerber beantragten Aufwendungen sind somit als Werbungskosten zu berücksichtigen. Diese Rechtsansicht wird von der herrschenden Lehrmeinung vertreten (Doralt, EStG¹⁰, § 18; Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, § 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988, Tz 2). Diese Werbungskosten sind gem. § 16 Abs. 3 EStG 1988 ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag abzusetzen: der Pauschbetrag iHv. EUR 132,- steht somit für die Jahre 2009 und 2010 ebenfalls zu.

3. Wiederaufnahme des Verfahrens:

Zur Wiederaufnahme des Verfahrens bestimmt § 303 Abs. 4 BAO, dass *"eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen (...) in allen Fällen zulässig" ist, "in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit*

dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte."

Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs zur Wiederaufnahme des Verfahrens ist das Neuhervorkommen von Tatsachen oder Beweismitteln nur aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens betreffend die konkrete Abgabe und einen konkreten Zeitraum derart zu beurteilen. Es kommt daher darauf an, ob der die Abgabe (im vorliegenden Fall die Einkommensteuer) festsetzenden Behörde im wieder aufzunehmenden Verfahren alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente so vollständig bekannt gewesen sind, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (VwGH 2.7.2002, 2000/14/0140; VwGH 19.3.2002, 97/14/0034). Dies hat der Beschwerdeführer nicht nachgewiesen.

Denn sogar ein Verschulden der Behörde am Unterbleiben der Feststellung der maßgeblichen Tatsachen und Beweismittel im Erstverfahren schließt eine Wiederaufnahme des Verfahrens nicht aus (VwGH 18.9.2003, 99/15/0120; VwGH 23.2.2005, 2001/14/0007; VwGH 22.11.2006, 2003/15/0141).

Die Frage des Neuhervorkommens von Tatsachen oder Beweismitteln beziehe sich somit - entgegen der Rechtsmeinung des Beschwerdeführers - auf den Wissensstand der Abgabenerklärungen und der Beilagen des jeweiligen Verfahrens und des jeweiligen Veranlagungsjahres (VwGH 18.9.2003, 99/15/0120) und nicht darauf, ob diese Umstände der Behörde insgesamt bekannt gewesen sind (VwGH 31.10.2000, 95/15/0114; VwGH 20.9.2001, 2000/15/0039; VwGH 18.9.2003, 99/15/0120).

Da die für die Beurteilung der Abzugsfähigkeit von Werbungskosten im konkreten Fall maßgebenden Umstände erst im Zuge der Außenprüfung der belangten Behörde offengelegt wurden, besteht für einen Ausschluss der Wiederaufnahme des Verfahrens kein Raum. Die Verfügung der Wiederaufnahme lag im Ermessen, wobei grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit zu geben war und auch keine Geringfügigkeit der Feststellungen gegeben war.

4. Tagesdiäten:

Die Ausübung der nichtselbständigen Tätigkeit für Vortragstätigkeit wurde ausschließlich am Dienort der Y Universität in Dienort vorgenommen. Somit lagen im konkreten Fall keine Dienstreisen vor, sondern - wie unter Punkt 1 Fahrtkosten bereits festgestellt - Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Aufgrund des Nichtvorliegens einer Dienstreise kann auch nicht von einem erhöhten Verpflegungsaufwand ausgegangen werden, weshalb aus diesem Titel kein Abzug von Werbungskosten erfolgt.

Aus den oben genannten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Unzulässigkeit einer Revision

Gegen dieses Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die ordentliche Revision unzulässig, da sie nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Das Erkenntnis folgt der einheitlichen in diesem Erkenntnis zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Wien, am 12. November 2019