



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des A., geb. XX.XX.XXXX, B. whft. vom 1. März 2007 und vom 29. Februar 2008 gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2006 und 2007 vom 12. Februar 2007 und vom 18. Februar 2008 des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart entschieden:

S p r u c h

Der Berufung gegen die bezeichneten Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2006 und 2007 wird teilweise stattgegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden im Umfang der Stattgabe abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge Bw. genannt) ist als Kriminalbeamter bei der C. beschäftigt. Seine Dienststelle befindet sich D.. Bei seiner Tätigkeit hat er regelmäßig Außendienst zu verrichten. Sein Wohnsitz in B ist rund 55 km von der Dienststelle entfernt. Nach Angaben des Bw. erfordert die Berufsausübung, dass er auch an dienstfreien Tagen Kontakttreffen zur Informationsbeschaffung an verschiedenen Örtlichkeiten in Wien durchführen muss. Diese so genannten „Quellenkontaktierungen“ werden ihm zwar als Überstunden bezahlt, für die Fahrtkosten erhält er aber vom Dienstgeber keinen Ersatz. Er fährt mit seinem Pkw von der Wohnung direkt zum Kontakttreffen nach Wien und nach

Abschluss der Amtshandlung wieder direkt zurück zum Wohnsitz. Die Dienstverrichtungen finden außerhalb seiner Dienststelle in verschiedenen Bezirken in Wien statt.

In den Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung 2006 und 2007 machte der Bw. die Fahrtkosten für die Fahrten von seiner Wohnung zu den Örtlichkeiten der Quellenkontaktierungen auf Basis des amtlichen Kilometergeldes als Werbungskosten geltend (2006: 1.230,27 €; 2007: 1.099,80 €). In der Beilage zur Steuererklärung listete er die einzelnen Fahrten auf.

Vom Finanzamt wurden hierfür keine Werbungskosten anerkannt. Es handle sich nämlich um Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und diese seien durch den Verkehrsabsetzbetrag und die Pendlerpauschale abgegolten. Weitere Fahrtkosten (z.B. Kilometergeld) stünden nur für zusätzliche Fahrten zu. Auch wenn an dienstfreien Tagen Dienstverrichtungen an verschiedenen Örtlichkeiten in Wien durchgeführt werden, seien dies Überstundenleistungen, die im Rahmen des Dienstverhältnisses erbracht werden. Daraus sei aber abzuleiten, dass es sich um Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte handle.

Kilometergeld könnte lediglich für die dienstlichen Fahrten in Wien, nämlich zwischen der Dienststelle und den jeweiligen Treffpunkten berücksichtigt werden, wenn vorher die Dienststelle angefahren werde. Da der Bw. nach seinen Angaben direkt von seiner Wohnung die jeweiligen Treffpunkte angefahren habe, sei Streckenidentität mit der Wegstrecke Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung gegeben. Auf Grund der Abgeltungswirkung des Verkehrsabsetzbetrages und der Pendlerpauschale, welche der Bw. für diese Wegstrecke erhalte, stehe ihm kein Kilometergeld mehr zu.

Der Bw. erhob gegen die Einkommensteuerbescheide 2006 und 2007 sowie gegen die abweisenden Berufungsvorentscheidungen des Finanzamtes zulässig Rechtsmittel.

Vom Referenten wurde für das Kalenderjahr 2006 und 2007 das Kilometergeld für die Wegstrecke zwischen Dienststelle und Dienstverrichtungsort unter Berücksichtigung von weiteren Fahrten während der Quellenkontaktierungen durch griffweise Schätzung für 2006 ermittelt und die Parteien dazu gehört. Der Bw. erhob gegen die Schätzungsgrundlagen, die Schätzungsmethode sowie das Schätzungsergebnis (2006 266,--€ und 2007 342,--€ Kilometergeld) keinen Einwand.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der vorstehende Sachverhalt beruht auf dem Vorbringen des Bw, das vom Finanzamt als glaubhaft erachtet wurde. Dieser Sachverhalt steht zwischen den Parteien außer Streit, ist

widerspruchsfrei und entspricht der allgemeinen Lebenserfahrung, sodass er der Entscheidung zu Grunde gelegt wird.

Strittig ist die Rechtsfrage, ob die Ausgaben für Fahrten, die an arbeitsfreien Tagen direkt zwischen Wohnung und Einsatzort durchgeführt werden, unter die Abgeltungswirkung des § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG 1988 fallen, weil es sich um die Erfüllung einer Dienstpflicht, nämlich angeordneter Überstunden, handelt.

Beruflich veranlasste Fahrtaufwendungen sind – unabhängig vom Vorliegen einer Reise – stets in ihrer tatsächlichen Höhe gemäß § 16 Abs. 1 leg. cit. als Werbungskosten anzusetzen, wobei eine Schätzung mit dem amtlichen Kilometergeld in vielen Fällen zu einem zutreffenden Ergebnis führt.

Eine Ausnahme vom Grundsatz, dass Fahrtkosten in ihrer tatsächlichen Höhe zu berücksichtigen sind, enthält § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG 1988 für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte:

„Gemäß § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG 1988 idF BGBl. I 2005/115 sind Werbungskosten auch Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte.

Für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen gilt:

a) Diese Ausgaben sind bei einer einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis 20 km grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5) abgegolten.

b) Beträgt die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt, mehr als 20 km und ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, dann werden zusätzlich als Pauschbeträge berücksichtigt:

Bei einer Fahrtstrecke von

20 km bis 40 km	495 Euro jährlich
40 km bis 60 km	981 Euro jährlich
über 60 km	1.467 Euro jährlich

c) Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar, dann werden anstelle der Pauschbeträge nach lit. b folgende Pauschbeträge berücksichtigt:

Bei einer einfachen Fahrtstrecke von

2 km bis 20 km	270 Euro jährlich
20 km bis 40 km	1.071 Euro jährlich
40 km bis 60 km	1.863 Euro jährlich
über 60 km	2.664 Euro jährlich

Mit dem Verkehrsabsetzbetrag und den Pauschbeträgen nach 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. Der Arbeitgeber hat die Erklärung des Arbeitnehmers zum Lohnkonto (§ 76) zu nehmen. Änderungen der Verhältnisse für die Berücksichtigung dieser

Pauschbeträge muß der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber innerhalb eines Monats melden. Die Pauschbeträge sind auch für Feiertage sowie für Lohnzahlungszeiträume zu berücksichtigen, in denen sich der Arbeitnehmer im Krankenstand oder auf Urlaub (Karenzurlaub) befindet. Wird der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend im Werkverkehr (§ 26 Z 5) befördert, dann stehen ihm die Pauschbeträge nach lit. b und c nicht zu. Erwachsen ihm für die Beförderung im Werkverkehr Kosten, dann sind diese bis zur Höhe der sich aus lit. b und c ergebenden Beträge als Werbungskosten zu berücksichtigen.“

Kennzeichnend für diese Fahrten ist, dass sie mit dem Ziel unternommen werden, die Arbeitsstätte aufzusuchen bzw. von dieser in die Wohnung zurückzukehren.

Der VwGH vertritt in dem zur Streckenidentität richtungsweisenden Erkenntnis, 97/14/0103 vom 28.03.2000 die Auffassung, dass nicht jede Fahrt des Steuerpflichtigen, soweit sie mit seiner Wegstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte identisch ist, von der Abgeltungswirkung des § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG 1988 erfasst ist. Für Fahrten in der dienstfreien Zeit zum Besuch der Werkmeisterschule, die auf der Wegstrecke zur Arbeitsstätte gelegen ist, kann Kilometergeld in Abzug gebracht werden. Nur wenn die Fahrt zur Fortbildungseinrichtung mit der Fahrt zur Arbeitsstätte verbunden ist, wird vom Steuerpflichtigen die Wegstrecke Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung zurückgelegt, weshalb die Abgeltungswirkung des Verkehrsabsetzbetrages bzw. Pendlerpauschales eintritt.

Die zu beurteilenden Fahrten wurden nicht mit dem Ziel durchgeführt die Arbeitstätte aufzusuchen, sondern erfolgten direkt von der Wohnung zum Einsatzort. Die Fahrten wurden an arbeitsfreien Tagen durchgeführt; sind also zusätzlichen Fahrten – wie den Fahrten zur Werkmeisterschule - vergleichbar. Einziger Unterschied besteht in der Vergütung durch den Arbeitgeber (bezahlte Überstundenleistung im Gegensatz zur unbezahlten Fortbildung in der Freizeit).

Die Reichweite der Abgeltungswirkung des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG geht über den Wortlaut der Tatbestandsmerkmale „Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte“ nicht hinaus. Als Ergebnis dieser vorrangigen Wortinterpretation liegen nach ständiger Rechtsprechung des VwGH Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nur dann vor, wenn sie mit dem Ziel unternommen werden, die Arbeitstätte aufzusuchen oder von dieser zur Wohnung zurückzukehren. Die Begriffe Wohnung und Arbeitsstätte definieren einen punktuellen Ort und umfassen nicht das ganze Gemeindegebiet (anders eben die Bezeichnung Wohnort oder Arbeitsort).

Der Bw. hat Fahrten zwischen Wohnung und Dienstverrichtungsort durchgeführt und dabei die Arbeitsstätte überhaupt nicht aufgesucht. Auf dieser Tatsachenebene ist somit unklar, weshalb die Abgabenbehörde 1. Instanz vermeint, der Bw. habe den Tatbestand des

§ 16 Abs. 1 Z. 6 EStG 1988 verwirklicht. Der Umstand, dass sich die Arbeitsstätte und die Dienstverrichtungsorte in derselben Ortsgemeinde befinden, ist nämlich nicht rechtserheblich.

In einem weiteren Schritt ist jedoch noch der Umstand zu prüfen, dass es sich bei den Fahrten des Bw. um Dienstreisen handelt, die direkt zwischen Wohnung und Einsatzort durchgeführt wurden.

Hierzu wird die Auffassung vertreten, dass die Arbeitsstätte auch dann als aufgesucht gilt, wenn die Dienstreiseersätze vom Arbeitsort berechnet werden. Die arbeitsrechtliche Fiktion, dass eine Dienstreise immer bei der Arbeitsstätte beginnt und endet – auch wenn sie direkt von der Wohnung aus erfolgt – ist nach dieser Ansicht auch im Einkommensteuerrecht maßgebend (LStR 2002 RZ 264, UFS, RV/0825-W/02). Dies hat zur Folge, dass für eine direkte Reisebewegung zwischen Wohnung und Dienstverrichtungsort, deshalb nicht die tatsächlichen Fahrtkosten in Abzug gebracht werden dürfen, weil die Arbeitsstätte – kraft arbeitsrechtlicher gesetzlicher Fiktion – als aufgesucht gilt. Umgekehrt können diese Fahrten einen Anspruch auf die Pendlerpauschale begründen, obwohl der Steuerpflichtige überhaupt nicht die Arbeitsstätte aufgesucht hat.

Der Ersatz des Mehraufwandes bei auswärtigen Dienstverrichtungen im Dienstort wird für das Arbeitsverhältnis des Bw. durch die Reisegebühreenvorschrift (RGV) geregelt. § 5 RGV enthält die gesetzliche Fiktion, dass Ausgangspunkt und Endpunkt der Reisebewegung immer die Dienststelle ist.

Es stellt sich die Frage, ob und wie die gesetzliche Fiktion des § 5 RGV über ihren arbeitsrechtlichen Anwendungsbereich hinaus für die steuerrechtliche Regelung der als Werbungskosten abzugsfähigen Reisekosten eine Wirkung entfalten kann.

Grundsätzlich kann eine gesetzliche Fiktion nur im Rahmen ihres normierten Anwendungsbereiches gelten oder wenn es sich um einen Vorfragentatbestand handelt oder wenn auf sie ausdrücklich verwiesen wird. Letzteres ist durch die Bestimmung § 26 Z 4 EStG 1988 der Fall.

Für Dienstreisen regelt § 26 Z. 4 EStG 1988 die nicht steuerbaren Beträge, die der Arbeitgeber als Reisevergütungen (Fahrtkostenvergütungen, Kilometergeld) zahlen kann. Eine Dienstreise liegt vor, wenn der Arbeitnehmer über Auftrag des Arbeitgebers seinen Dienstort (Büro, Betriebsstätte, usw.) zur Durchführung von Dienstverrichtungen verlässt. Bei Arbeitnehmern, die ihre Dienstreise vom Wohnort aus antreten, tritt an die Stelle des Dienstortes der Wohnort (Wohnung, Familienwohnsitz). Enthält eine lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988 eine besondere Regelung des Begriffes Dienstreise, ist diese Regelung anzuwenden. Dieser letzte Satz ist durch das Erkenntnis des VfGH vom 22.6.2006, G 147/05

mit Wirkung vom 31.12.2007 als verfassungswidrig aufgehoben worden. Die Änderung des § 26 Z. 4 EStG ist erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2008 anzuwenden (§ 26 Z. 4 i.V.m. § 124b Z. 140 EStG 1988 idF der Reisekosten-Novelle 2007, BGBl. I 45/2007) und gilt daher nicht im Streitfall.

Die beruflichen Fahrten des Bw. zwischen Wohnung und Dienstverrichtungsort sind Dienstreisen im Sinne des § 26 Z. 4 EStG 1988 idF vor der RK-Novelle 2007, die auf Grund der lohngestaltenden Vorschrift des § 5 RGV zwischen Dienststelle und Dienstverrichtungsort durchgeführt gelten. Auf Grund der gesetzlichen Fiktion des § 5 RGV hat der Bw. bei den Fahrten für die er Werbungskosten beansprucht, die Arbeitsstätte aufgesucht, sodass in dem Umfang, in dem er bei den Fahrten die Wegstrecke Wohnung – Arbeitsstätte zurückgelegt hat, die Abgeltungswirkung des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG wirksam wird.

§ 26 Z 4 EStG steht in einem unzweifelhaften Sachzusammenhang mit der Regelung der beruflich veranlassten Fahrtkosten in § 16 EStG (Fellner, Hofstätter-Reichel, Komm-EStG 1988, § 26 Z 4 TZ 1). Dem Bw. gebühren daher für die Wegstrecke Dienststelle – Dienstverrichtungsort Differenzwerbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 EStG, soweit er vom Arbeitgeber keine Fahrtkostenvergütungen gemäß § 26 Z 4 EStG erhalten hat. Die Ausgaben für die Wegstrecke zwischen Wohnung und Dienststelle (Arbeitsstätte) sind hingegen kraft Gesetz unwiderlegbar zur Gänze durch den Verkehrsabsatzbetrag und eine allfällige Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG abgegolten.

Die Wegstrecken in Zusammenhang mit den Quellenkontaktierungen, die nicht mit der Wegstrecke Wohnung – Arbeitsstätte identisch sind und daher nicht unter die Abgeltungswirkung des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG fallen – wurden durch griffweise Schätzung für 2006 mit 700 km und 2007 mit 900 km ermittelt. Hierbei wurden auch die weiteren Fahrten während der Amtshandlungen mit berücksichtigt.

Für diese „Mehrwege oder Umwege“ waren für 2006 auf Basis des Kilometergeldes Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 EStG von € 266,-- und für 2007 von € 342,-- zu berücksichtigen, weshalb der Berufung teilweise stattzugeben war.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Wien, am 26. Juni 2008