



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers gegen den Bescheid des Finanzamtes betreffend Einkommensteuer 2005 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Bw war im Streitzeitraum Bediensteter des Magistrats A und bezog als solcher Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit; konkret war und ist der Bw bei der Berufsfeuerwehr A tätig.

Der Bw hat in der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2005 folgende Werbungskosten geltend gemacht:

Werbungskosten	Betrag
Arbeitsmittel	949,52
Reisekosten	1.464,31
Fortbildungskosten, abzugsfähige Ausbildungskosten, Umschulung	3.431,11

Sonstige Werbungskosten	228,--
Summe	6.072,94

Im Zuge eines Vorhalteverfahrens ist der Bw ersucht worden, seine Werbungskosten zu belegen. Weiters ist nachgefragt worden, in welchem Zusammenhang die Aus- und Fortbildung zur aktuellen Tätigkeit stehe; zusätzlich ist der Bw eingeladen worden, die aktuelle Tätigkeit zu beschreiben und bekannt zu geben, ob er Ersätze seitens des Bundes, der Länder oder Gemeinden oder sonstiger Institutionen erhalten habe und in welcher Höhe. Letztlich sollte der Bw auch die Reisekosten anhand eines Fahrtenbuches belegen.

In Beantwortung dieses Vorhaltes hat der Bw Unterlagen vorgelegt und mitgeteilt, dass er zur Aus- bzw. Fortbildung (für zB höheren Dienstgrad) verpflichtet sei, dass er Berufsfeuerwehrmann mit 24-Stunden-Wechseldienst sei und dass er keine Ersätze erhalten habe.

Im Einkommensteuerbescheid 2005 hat das Finanzamt sodann Werbungskosten in Höhe von € 1.466,59 anerkannt und in der Bescheidsbegründung dazu Folgendes ausgeführt:

Bei den geltend gemachten Aufwendungen für Bekleidung (Schuhe) handle es sich nicht um solche für typische Berufskleidung. Die Ausgaben seien daher nicht als Werbungskosten abzugsfähig. Das Notebook 12/2005 sei abzüglich 40 % Privatanteil auf die AfA verteilt angesetzt worden. Eine Internetgebühr sei auch unter Abzug von 40 % Privatanteil nicht angesetzt worden, da hier eine berufliche Notwendigkeit nicht bestätigt sei bzw. nicht zu erkennen sei. Zur Berufsreifeprüfung seien die Kilometergelder nur für zusätzliche Wegstrecken Arbeitsstätte – Kursort angesetzt worden. Diese seien im Schätzungswege zu einem geringen Anteil von 50 % gekürzt worden (restliche Abdeckung durch Pendlerpauschale). Weiters sei hier aufgrund regelmäßiger wiederkehrender Anfahrt auf 5 Taggelder gekürzt worden. Zu den weiteren Kurskosten für Großalarme im Gebäude der Arbeitsstätte würden die oa. Ausführungen gelten. Somit seien hierzu sämtliche Kosten mit dem Pendlerpauschale abgegolten. Zu den Kulturdiensten werde angenommen, dass es sich hier um eine Fahrtätigkeit über den Dienstgeber handle und somit keine Werbungskosten anzusetzen seien.

Dagegen hat der Bw mit nachstehender Begründung Berufung eingebracht:

Bezüglich der Aufwendungen für Bekleidung: Die angeführten Ausgaben würden ausschließlich für die Feuerwehr angeschafft werden (zB T-Shirt mit Aufdruck Berufsfeuerwehr A) und würden bzw. dürften nur im Dienst getragen werden. Diese würden auch als

Auswechslungskleidung in der Feuerwehr im Ruheraum des Bw liegen, denn nach einem Vollbrand oder zB stark verwester Leichenbergung werde dieses Gewand weggeschmissen wegen der Hygiene (den Geruch bringe man nicht mehr aus der Kleidung). Weiters würden die Sportuhr (mit Pulsmesser), Sportbekleidung, Sportschuhe etc. gebraucht, da sie tägliche Sporteinheiten im Dienst hätten (mit eigener Fitnesskammer). Es sollte ja nicht vorkommen, dass man in einem brennenden Haus die verletzten Personen oder Kameraden zurücklassen müsse, wegen unzureichender körperlicher Fitness (dafür gebe es auch immer wieder Überprüfungstests bei der Feuerwehr und auswärts von Ärzten).

Die Berufsreifeprüfung habe immer am Abend stattgefunden, da der Bw im 24-Stunden-Wechseldienst arbeite und in der Früh (7:00 Uhr) nach Hause fahre. Daher seien die Fahrten (Kilometergelder) von zu Hause zu rechnen. Der Bw habe 2x die Wegstrecke pro Tag zu bewältigen, einmal durch Pendlerpauschale gedeckt und einmal extra für die Weiterbildung.

Kurskosten (teilweise nicht in der Arbeitsstätte), Großalarme (nicht in der Arbeitsstätte) seien zusätzliche außergewöhnliche Arbeitseinsätze bzw. Weiterbildungen und nicht als normaler Dienst zu versehen. In dieser Zeit werde man nicht bei einem Alarm aus der Weiterbildung geholt, dh ebenfalls 2x die Wegstrecke pro Tag. Wenn diese Ausbildungen/Weiterbildungen nicht gemacht würden, hätte man zB vor kurzem ein Fahrzeug aus der B (welches in einem Kriminalfall verwickelt gewesen sei) nicht bergen können. Bei der Tauchausbildung sei der Bw nur mit 16 weiteren Kameraden in einer Sondereinheit – Einsatztaucher.

Ebenso seien die Kulturdienste in der Freizeit (mit eigener Anreise) zu bewältigen (zu 90 % ebenfalls am Abend, dh 4 Fahrten täglich), zusätzlich zu der verpflichteten 62,5 Wochendienststunden. Wobei man sehen könne, dass diese Arbeitszeit bei Normalarbeitenden diese Wochenarbeitszeit von mehr als 50 % übersteige. Zusammenfassend sei also festzuhalten, dass bei Kulturdiensten die Wartezeit ca. 10 Stunden sei, da der Bw seinen normalen 24-Stunden-Dienst (62,5 Stunden pro Woche) um 7:00 Uhr in der Früh beende.

Mit Berufungsvorentscheidung sind nunmehr € 1.624,93 als Werbungskosten anerkannt worden:

Die T-Shirts Berufsfeuerwehr seien bereits anerkannt worden, darüber hinaus handle es sich bei Sportbekleidung immer (auch bei einem Sportlehrer) um Kosten der privaten Lebensführung. Fahrten betreffend die Berufsreifeprüfung seien voll anerkannt worden (Parkgebühren seien mit dem Kilometergeld abgegolten, Taggelder für A seien nie möglich, da der Bw in A berufstätig sei). Für die Fortbildungskurse sei das Kilometergeld für die Fahrten Wohnung-Arbeitsstätte geltend gemacht worden: Fahrten zwischen Wohnung und

Arbeitsstätte seien mit dem Verkehrsabsetzbetrag und einem eventuellen Pendlerpauschale abgegolten. Die Tatsache, dass der Arbeitstag als Fortbildungstag verbracht werde, ändere nichts an der Beurteilung hinsichtlich der Fahrtkosten. Die Kulturdienste würden sich ebenfalls mit den Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte decken. Dabei sei es nicht erheblich, wie oft die Fahrt Wohnung - Arbeitsstätte pro Tag zurückgelegt werde, wobei bei einem 24-Stunden-Dienst pro Kalendertag sowieso nur eine einfache Fahrt zurückgelegt werde. Die Telefonkosten würden mit € 10,-- geschätzt werden.

Dagegen hat der Bw einen Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz eingebracht und ergänzend eine überarbeitete Zusammenstellung für die Werbungskosten übermittelt. Zusätzlich hat der Bw festgehalten, dass die Kulturdienste keineswegs in der Arbeitsstätte und an arbeitsfreien Tagen seien. Die Fortbildungen (externe Schulungen) seien Fortbildungen, die nicht in der normalen Dienstzeit zu machen seien.

In einem weiteren Schriftsatz hat der Bw Zusatzinformationen zu den Fahrtkosten und den Fortbildungskosten eingereicht.

Die Berufung ist sodann dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt worden.

Der Unabhängige Finanzsenat hat in einem Vorhalt zunächst die bereits anerkannten Werbungskosten aufgelistet und festgehalten, dass die bereits anerkannten Werbungskosten für Berufsbekleidung und für das Notebook samt Internetzugang sowie für das Telefon dem Grunde nach und der Höhe nach außer Streit stünden. Zu den weiteren als Werbungskosten geltend gemachten Positionen ist nach Rechtsausführungen zusätzlich Folgendes ausgeführt worden:

Berufsreifeprüfung beim BFI A :

Hinsichtlich der anzuerkennenden Kosten für die Berufsreifeprüfung falle auf, dass die vom Bw angegebene Höhe der Kursgebühren von der Höhe der vom Finanzamt als Werbungskosten anerkannten Kursgebühren abweiche. Eine Durchsicht der vom Bw vorgelegten ELBA-internet Übernahmebestätigungen ergebe, dass er am 21.1.2005 und am 19.7.2005 die Kursgebühren in Höhe von jeweils € 160,-- für die Berufsreife 1. Semester (Dezember bis Februar) und 2. Semester (Februar bis Juli) überwiesen habe. Aus der Sicht des Unabhängigen Finanzsenates seien somit Kursgebühren in Höhe von € 320,-- zu berücksichtigen. Ein Nachweis für die Bezahlung zusätzlicher Kursgebühren im Streitjahr 2005 liege nicht vor.

Einer weiteren ELBA-internet Übernahmebestätigung sei zu entnehmen, dass am 10.10.2005 ein Betrag von € 70,-- für die Deutsch Matura überwiesen worden sei. Der Unabhängige Finanzsenat gehe davon aus, dass es sich dabei um die Prüfungsgebühr handle und anerkenne entsprechend den vorgelegten Unterlagen diese Prüfungsgebühr von € 70,-- als Werbungskosten.

Der Bw ist daher im Zusammenhang mit der Berufsreifeprüfung eingeladen worden, einen Nachweis dafür zu erbringen, dass

- im Streitjahr 2005– wie beantragt – tatsächlich Kursgebühren in Höhe von € 560,-
- eine Prüfungsgebühr von € 83,--

von ihm bar bezahlt oder überwiesen worden seien.

Andernfalls würden die bisher als im Streitjahr 2005 bezahlt bzw. überwiesen nachgewiesenen Kursgebühren von € 320,-- und die Prüfungsgebühr von € 70,-- als Werbungskosten anerkannt werden.

Strittig seien letztlich auch noch die vom Bw geltend gemachten Tagesgelder für 5 Tage in Höhe von € 66,--. Dazu sei auszuführen:

Die Fortbildungsstätte befinde sich in ABC. Die Entfernung zwischen dem Fortbildungsort und seiner Arbeitsstätte betrage laut Routenplaner www.viamichelin.at 4 km. Der Kurs am BFI A habe in der Zeit vom 11. 01.2005 bis 26.11.2005 36 x jeweils am Dienstag in der Zeit von 18:30 bis 22:30 Uhr stattgefunden. Eine Übernachtung am Kursort habe nicht stattgefunden.

Im Fall des Bw liege somit der Kursort im Nahebereich der Arbeitsstätte, sodass keine Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z. 6 vorliege. Zusätzlich habe der Kurs nur wenige Stunden an einzelnen Tagen gedauert und eine Übernachtung am Kursort sei nicht erforderlich gewesen. Durch die Mitnahme von Lebensmitteln oder eine entsprechende zeitliche Lagerung der Mahlzeiten habe somit Verpflegungsmehraufwendungen vermieden werden können. Ein Tagesgeld stehe somit im Zusammenhang mit der Berufsreifeprüfung nicht zu.

Einführungslehrgang für den Fachdienst (GK 2)

Der Bw habe in der Zeit 15.9.2003 bis 20.4.2005 den Einführungslehrgang für den Fachdienst (GK 2) bei der Berufsfeuerwehr der Stadt A besucht. Laut der vorgelegten Aufstellung habe diese Ausbildung jeweils an einzelnen Tagen stattgefunden und an diesen Tagen teilweise 4 Stunden und teilweise 8,5 Stunden betragen. Der Bw habe im Zusammenhang mit dieser Ausbildung Tagesgelder für die ersten fünf Tage und Fahrtkosten geltend gemacht. Fahrtkosten seien für die Strecke EFG und HIJ geltend gemacht worden. Laut dem

vorliegenden Einkommensteuerbescheid 2005 sei neben dem Verkehrsabsetzbetrag auch ein Pendlerpauschale in Höhe von € 450,-- (laut § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG 1988 bei einer Fahrtstrecke von 20 km bis 40 km zu gewähren) berücksichtigt worden. Die Wegstrecke zwischen der Wohnung in EFG und der Arbeitsstätte in HIJ , betrage laut Routenplaner www.viamichelin.at 29 km.

Hinsichtlich der geltend gemachten Fahrtkosten werde der Bw daher ersucht, folgende Fragen zu beantworten und durch geeignete Unterlagen zu belegen:

- Wo habe dieser Einführungslehrgang stattgefunden? Die genaue Adresse sei anzugeben.
- Sei eine Dienstzuteilung durch den Arbeitgeber zum Zwecke der Fortbildung erfolgt?
- Seien Kostenersätze vom Arbeitgeber geleistet worden?
- Sofern eine Dienstzuteilung durch den Arbeitgeber erfolgt sei, die Fortbildung aber außerhalb der Arbeitsstätte in HIJ , stattgefunden haben sollte, wären die genauen Fahrtstrecken zwischen Arbeitsstätte und Ausbildungsstätte mit den entsprechenden Kilometerangaben bekannt zu geben.

Hinsichtlich der beantragten Tagesgelder sei wiederum festzuhalten, dass die Ausbildung jeweils an einzelnen Tagen ohne Nächtigung erfolgt sei. Wie bereits ausgeführt ließen sich bei derartigen jeweils eintägigen Ausbildungsmaßnahmen durch die Mitnahme von Lebensmittel oder eine entsprechende zeitliche Lagerung der Mahlzeiten Verpflegungsmehraufwendungen vermeiden. Ein Tagesgeld stehe somit im Zusammenhang mit dem Einführungslehrgang für den Fachdienst nicht zu.

Ausbildung zum Einsatztaucher

Im Zusammenhang mit der Ausbildung zum Einsatztaucher habe der Bw Fahrtkosten in Form von Kilometergeldern für eine Strecke von 29 km geltend gemacht. Laut der Aufstellung des Bw habe er sich an folgenden Tagen auf Tauchausbildung befunden: am 25., 26. und 27. April 2005 und am 17., 18. und 19. Oktober 2005.

Auch hinsichtlich dieser im Zusammenhang mit der Tauchausbildung geltend gemachten Fahrtkosten stelle sich die bereits zum Einführungslehrgang für den Fachdienst gestellten Fragen und der Bw werde ersucht diese ebenfalls zu beantworten.

Großalarme etc.

In der dem Vorlageantrag beigelegten Aufstellung mache der Bw neben den Kosten im Zusammenhang mit dem Besuch von Aus- bzw. Fortbildungskursen auch Fahrtkosten anlässlich von Großalarmen, eines Einsatzübungsfestes, Sportmed, einer Einsatzübung-

Flughafen, einer Übung-125 Jahresfeier ÖRK, einer Schulung Flughafen, Östa-Laufen; Östa-Schwimmen, Eröffnung Fotoausstellung, Tag der offenen Tür - Berufsfeuerwehr und Repräsentation P – Bundespräsident geltend.

Es werde davon ausgegangen, dass die Teilnahme an sämtlichen dieser Großalarme, Einsätze etc. im Auftrag des Arbeitgebers erfolgt sei.

Wie bereits ausgeführt seien die Fahrtkosten zwischen Wohnsitz in EFG und Arbeitsstätte in HIJ , durch den Verkehrsabsetzbetrag und das Pendlerpauschale abgegolten. Nur die darüberhinausgehenden Fahrten könnten beginnend von der Arbeitsstätte in HIJ , als abzugsfähige Fahrtkosten Berücksichtigung finden, sofern der Bw tatsächlich das Privatfahrzeug dafür verwendet habe. Der Bw werde daher eingeladen, ein Fahrtenbuch (sofern ein solches geführt wurde) oder eine Aufstellung vorzulegen, aus welcher der Zielpunkt, die Kilometerstrecke und der Zweck jeder Fahrt zweifelsfrei und klar hervorgehe.

Kulturdienst

Für Kulturdienste mache der Bw sowohl Tagesgelder als auch Fahrtkosten geltend.

Vorweg sei festzuhalten, dass diese Dienste im Auftrag des Arbeitgebers erfolgt seien, die Kulturstätten sich jeweils im Nahebereich der Arbeitsstätte befunden hätten und eine auswärtige Übernachtung zur Erfüllung dieser Dienste nicht erforderlich gewesen sei.

Im Hinblick darauf, dass diese Kulturdienste nicht mehr als einen Tag umfasst hätten und im Nahebereich der Arbeitsstätte zu leisten gewesen seien, stehe ein Tagegeld nicht zu, da es einerseits durch die Kenntnis der örtlichen Gastronomie bzw. der Verpflegungsmöglichkeiten und andererseits durch die Mitnahme von Lebensmitteln und/oder eine entsprechende zeitliche Lagerung der Mahlzeiten möglich gewesen sein müsste, Verpflegungsmehraufwendungen zu vermeiden.

Hinsichtlich der Fahrtkosten sei wiederum festzuhalten, dass die Fahrtkosten zwischen Wohnsitz in EFG und Arbeitsstätte in HIJ , durch den Verkehrsabsetzbetrag und das Pendlerpauschale abgegolten seien und nur die darüber hinausgehenden Fahrten, sofern der Bw diese mit seinem Privatfahrzeug absolviert habe, zu Werbungskosten führen könnten. Dabei sei aber auch zu beachten, dass bei Kulturdienste in Einrichtungen, welche auf der Strecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte lägen, keine zusätzlichen Fahrtstrecken anfallen, sofern nicht zuvor die Arbeitsstätte aufgesucht werden müsse. Dies werde im Fall des Bw wohl auf die Kulturdienste im C zutreffen.

Der Bw werde eingeladen, auch hinsichtlich der Kulturdienste ein Fahrtenbuch (sofern ein solches geführt worden sei) oder eine Aufstellung vorzulegen, aus welcher der Zielpunkt, die Kilometerstrecke und der Zweck jeder Fahrt zweifelsfrei und klar hervorgehe.

In der Vorhaltsbeantwortung hat der Bw bestätigt, dass die gesamten Tagesgelder, die Schulung vom GK2 (Einführung für den Fachdienst) sowie die Schulungen „Ausbildung zum Einsatztaucher“ nicht zu berücksichtigen seien, da diese in der Arbeitsstätte stattgefunden hätten. Hinsichtlich der Fahrtkosten würde eine § 90 EStG-Anfrage an das Finanzamt gestellt werden. Die Nachweise für Stempelgebühren und Zahlungsbescheid für das 3. Semester – Kursgebühr hat der Bw diesem Schriftsatz beigelegt.

In einem weiteren Vorhalt hat der Unabhängige Finanzsenat hinsichtlich der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 um Beantwortung der noch offenen Fragen ersucht.

In Beantwortung dieses Vorhaltes hat der Bw das Kulturdienst- Fahrtenbuch für 2005 gesendet und die Anfrage nach § 90 EStG 1988 vorgelegt. Der Bw sei der Meinung, dass die Fahrten zu den Kulturdiensten zu Werbungskosten führten. Für den Fall der Nichtanerkennung habe der Bw die gesamten Strecken mit nur 5 km pro Strecke (= eine durchschnittliche Strecke zu den Kulturdienststätten und der Feuerwehr) berechnet. Der Bw würde in diesem Fall statt € 714,56 € 123,20 bekommen. Zu den diversen Fortbildungen wäre der Bw noch immer derselben Meinung wie bei den Kulturdiensten. Hierbei habe er aber nun die Übungen und Großalarme etc. herausgenommen und somit nur mehr die sportlichen Verpflichtungen (Östa – österreichisches Sport- und Turnabzeichen sowie die sportmedizinische Untersuchung an der Sportmed) mit € 62,64 zu berücksichtigen (anstatt der € 315,52).

Abschließend ist um Vorlage der für Magistratsbedienstete geltende Reisegebührenvorschriften ersucht worden und im Zusammenhang mit den Kulturdiensten nochmals um Auskunft darüber, ob der Bw gegenüber dem Arbeitgeber geltend gemacht habe bzw. von diesem Reisekostenersätze erhalten habe.

Nachdem dieser Vorhalt unbeantwortet geblieben ist, ist vom Magistrat A über Rückfrage des Unabhängigen Finanzsenates mitgeteilt worden, dass für Magistratsbedienstete – wie für Bundesbedienstete – die Reisegebührenverordnung 1955 gilt.

Das Vorhalteverfahren ist abschließend dem Finanzamt zur Kenntnis gebracht worden.

Hierzu wird erwogen:

Werbungskosten sind nach § 16 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Nach § 16 Abs. 1 Z. 6 erster Satz EStG 1988 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 Pauschalbeträge berücksichtigt:

Bei einer Fahrtstrecke von

20 km bis 40 km	€ 450,-- (2005) und € 495,-- (2006) jährlich
40 km bis 60 km	€ 891,-- (2005) und € 981,-- (2006) jährlich
über 60 km	€ 1.332,-- (2005) und € 1.467,-- (2006) 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 Pauschalbeträge nach lit. b folgende Pauschalbeträge berücksichtigt:

Bei einer einfachen Fahrtstrecke von

2 km bis 20 km	€ 243,-- (2005) und € 270,-- (2006) jährlich
20 km bis 40 km	€ 972,-- (2005) und € 1.071,-- (2006) jährlich
40 km bis 60 km	€ 1.692,-- (2005) und € 1.863,-- (2006) jährlich
über 60 km	€ 2.421,-- (2005) und € 2.664,-- (2006) jährlich

Mit dem Verkehrsabsetzbetrag und den Pauschalbeträgen nach lit. b und c sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten.

Nach § 16 Abs. 1 Z. 9 EStG 1988 sind Werbungskosten auch Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft 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.

Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufs abzielen, sind gemäß § 16 Abs. 1 Z. 10 erster Satz EStG 1988 Werbungskosten.

Bei den einzelnen Einkünften dürfen nach § 20 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988 die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Haushalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge nicht abgezogen werden. Dasselbe gilt nach § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a leg. cit. für Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung der Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen. Nach § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. c EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Reisekosten nicht abgezogen werden, soweit sie nach § 4 Abs. 5 und § 16 Abs. 1 Z. 9 nicht abzugsfähig sind.

Im Rahmen der Berufungsvorentscheidung betreffend die Einkommensteuer 2005 sind folgende Ausgaben bzw. Aufwendungen des Bw vom Finanzamt als Werbungskosten anerkannt worden:

T-Shirt	80,--
Notebook und Internetgebühr	129,90
	42,60
	36,--
Berufsreifeprüfung:	
Kursgebühr	470,--
Reisekosten	647,28
Literatur	110,20
Prüfgebühr	15,95

	83,--
Telefonkosten	10,--
Summe	1.624,93

In der gleichzeitig mit dem Vorlageantrag eingereichten Kostenzusammenstellung hat der Bw nochmals folgende Ausgaben bzw. Aufwendungen als Werbungskosten geltend gemacht:

Berufsreifeprüfung:	
Kursgebühren	560,--
Reisekosten	823,48
Unterlagen	15,95
Prüfungsgebühren	83,--
Kulturdienst Fahrten:	
Tagesgeld	68,20
Kilometergeld	714,56
Fortbildungskurse:	
Tagesgeld	70,40
Kilometergeld	774,88

Außer Streit stehen somit die vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung betreffend die Einkommensteuer 2005 bereits anerkannten Werbungskosten für Berufsbekleidung und für das Notebook samt Internetzugang sowie für das Telefon sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach.

Zu den verbliebenen Streitpunkten ist Folgendes auszuführen:

Im Rahmen des vom unabhängigen Finanzsenat durchgeführten Vorhalteverfahrens zur Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 hat der Bw bestätigt, dass die gesamten Tagesgelder sowie die Schulungen vom GK2 (Einführung für den Fachdienst) und die

„Ausbildung zum Einsatztaucher“ nicht zu berücksichtigen sind und hat insoweit die Berufung eingeschränkt.

Weiters hat er eine ELBA-internet Übernahmebestätigung, aus welcher hervorgeht, dass er am 19.7.2005 € 240,-- an das BFI A überwiesen hat, und einen Nachweis über die Bezahlung einer Prüfungsgebühr von € 13,-- am 15. 12. 2005 vorgelegt.

Zusätzlich hat der Bw in der Vorhaltsbeantwortung vom 31.1.2013 die im Zusammenhang mit den Übungen und Großalarmen geltend gemachten Werbungskosten aus der Werbungskosten Aufstellung herausgenommen.

Im Einzelnen hat dies folgende Auswirkungen:

Berufsreifeprüfung beim BFI A :

Das Finanzamt und der Bw gehen übereinstimmend und aus der Sicht des Unabhängigen Finanzsenates zu Recht davon aus, dass der Besuch der Kurse für die Vorbereitung auf die Berufsreifeprüfung samt den absolvierten Prüfungen grundsätzlich der Fortbildung dient.

Zu den vom Bw als Werbungskosten geltend gemachten Kursgebühren in Höhe von € 560,-- ist festzuhalten, dass der Bw drei ELBA-internet Übernahmebestätigungen vorgelegt hat und zwar zwei mit einem Überweisungsdatum 21.1.2005 über den Betrag von jeweils € 160,-- und eine vom 19.7.2005 über den Betrag von € 240,--. Bei den zwei Übernahmebestätigungen vom 21.1.2005 handelt es sich nicht – wie vom Finanzamt angenommen - um zwei idente Übernahmebestätigungen, sondern diese betreffen – wie eine Überprüfung durch den Unabhängigen Finanzsenat ergeben hat - einmal die Berufsreife 1. Semester und das zweite Mal die Berufsreife 2. Semester, es handelt sich also um zwei Überweisungen von jeweils € 160,--. Es ergeben sich somit Kursgebühren von insgesamt € 560,--, die entsprechend dem Antrag des Bw als Werbungskosten anzuerkennen sind.

Hinzu kommen vom Bw beantragte und auch belegte Prüfungsgebühren in Höhe von € 83,--. Ebenso sind die Kosten für Literatur in Höhe von € 15,95 als Werbungskosten anzusetzen.

Die vom Bw im Rahmen der Reisekosten geltend gemachten Fahrtkosten von gesamt € 757,48 sind vom Finanzamt im Hinblick auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28.3.2000, 97/14/0103, zu Recht in voller Höhe anerkannt worden. Die geltend gemachten Tagesgelder in Höhe von € 66,-- können – wie nun auch der Bw bestätigt - keine Berücksichtigung finden.

In Summe sind somit – im Zusammenhang mit der Berufsreifeprüfung beim BFI A – Werbungskosten in Höhe von € 1.416,43 anzuerkennen.

Einführungslehrgang für den Fachdienst (GK 2) und Ausbildung zum Einsatztaucher:

Der Bw stimmt dem Unabhängigen Finanzsenat darin zu, dass sowohl die geltend gemachten Tagesgelder in Höhe von € 70,40 als auch die Fahrtkosten – es handelt sich um 22 Fahrten a € 20,88 (= € 459,36) nicht als Werbungskosten anerkannt werden können.

Großalarme etc. und Kulturdienste:

Strittig ist in diesem Zusammenhang grundsätzlich die Anerkennung der geltend gemachten Fahrtkosten.

Beruflich veranlasste Fahrtaufwendungen sind – unabhängig vom Vorliegen einer Reise – stets 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. (VwGH vom 24.9.2007, 2006/15/0024).

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. Derartige Fahrtaufwendungen werden aus Vereinfachungsgründen in pauschaler Form mit dem Verkehrsabsetzbetrag bzw. gegebenenfalls dem Pendlerpauschale abgegolten. Kennzeichnend für diese Fahrten ist, dass sie mit dem Ziel unternommen werden, die Arbeitsstätte aufzusuchen bzw. von dieser in die Wohnung zurückzukehren. (Vgl. VwGH vom 24.9.2007, 2006/15/0024).

Gemäß § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG 1988 sind mit dem Verkehrsabsetzbetrag und dem Pendlerpauschale alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten. Wie aus dem Gesetzeswortlaut hervorgeht, umfasst die Pauschalierung somit sämtliche – daher auch mehrfach täglich anfallende Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Auf die konkreten den Steuerpflichtigen im Einzelfall treffenden Kosten zur Erreichung der Arbeitsstätte kommt es daher nicht an. (Vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, TZ 124 zu § 16)

Aus der Sicht des unabhängigen Finanzsenates sind nun die in der Vorhaltsbeantwortung vom 31.1.2013 angeführten Fahrtkosten im Zusammenhang mit der Ablegung des Österreichischen Sport – und Turnabzeichens sowie die Sportmedizinische Untersuchung an der Sportmed in der geltend gemachten Höhe von € 62,64 anzuerkennen. Dem gegenüber können die

anlässlich der Übungen und Großalarme geltend gemachten Fahrtkosten in Übereinstimmung mit dem Bw im Hinblick auf die Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG 1988 nicht berücksichtigt werden.

Zu klären bleibt die Abzugsfähigkeit der im Zuge der Kulturdienste entstandenen Fahrtkosten:

Laut den Ausführungen der Personalvertretung, welche der Bw vorgelegt hat, absolviert der Bw mehrmals jährlich zusätzlich zum normalen Dienst auf der Wache Dienst im H, Theater etc.. Diese Kulturdienste finden außerhalb der normalen Dienstzeit statt und werden außerhalb der Dienststelle verrichtet. Die Absolvierung der Dienste ist verpflichtend. Die Auszahlung erfolgt im Rahmen der monatlichen Gehaltsabrechnung. Bei den Fahrten handelt es sich um Dienstreisen. Die Kosten für die Anreise werden allerdings vom Dienstgeber nicht ersetzt.

Strittig ist in diesem Zusammenhang konkret die Frage, ob die Ausgaben für Fahrten, die zu grundsätzlich arbeitsfreien Zeiten direkt zwischen Wohnung und dem Ort der Dienstverrichtung (ohne vorheriges Aufsuchen der Arbeitsstätte) durchgeführt werden, unter die Abgeltungswirkung des § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG 1988 fallen, weil es sich um die Erfüllung einer Dienstpflicht handelt.

Wie bereits festgehalten ist kennzeichnend für die unter den Tatbestand des § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG 1988 fallende Fahrten, dass sie mit dem Ziel unternommen werden, die Arbeitsstätte aufzusuchen bzw. von dieser in die Wohnung zurückzukehren.

Der Verwaltungsgerichtshof vertritt im Erkenntnis vom 28.3.2000, 97/14/0103, 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. So kann für Fahrten in der dienstfreien Zeit zum Besuch der Werkmeisterschule, die auf der Wegstrecke zur Arbeitsstätte gelegen ist, 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. (Vgl. UFS vom 26.6.2008, RV/1586-W/07, und UFS vom 18.8.2010, RV/1140-W/10).

Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes ist die Frage zu beantworten, ob die Fahrten zusätzlich angefallen sind, oder mit dem Aufsuchen der Arbeitsstätte bzw. der Heimfahrt von dieser verbunden wurden (Vgl. VwGH vom 28.3.2000, 97/14/0103).

Der Verwaltungsgerichtshof berücksichtigt mit dieser Rechtauslegung, dass die Abgeltungswirkung des § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG 1988 nicht über den Wortlaut der Tatbestandsmerkmale „Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte“ hinausgehen kann. Als Ergebnis dieser vorrangigen Wortinterpretation liegen nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nur dann vor, wenn sie mit dem Ziel unternommen werden, die Arbeitsstätte aufzusuchen oder von dieser zur Wohnung zurückzukehren. Die Begriffe Wohnung und Arbeitsstätte definieren einen exakten, punktuellen Ort und umfassen nicht zB das ganze Gemeinde – oder Stadtgebiet. (Vgl. UFS vom 26.6.2008, RV/1586-W/07, vom 6.10.2009, RV/1561-W/06, vom 18.8.2010, RV/1140-W/10 und vom 15.10.2010, RV/0171-W/10).

Im gegenständlichen Fall wurden die Fahrten nicht mit dem Ziel durchgeführt die Arbeitsstätte aufzusuchen, sondern erfolgten direkt von der Wohnung zur jeweiligen Kulturstätte bzw. zum jeweiligen Aufführungsort. Die Fahrten wurden außerhalb der normalen Arbeitszeit durchgeführt. Es handelt sich somit um zusätzliche Fahrten - ähnlich dem im Verwaltungsgerichtshofurteil vom 28.3.2000, 97/14/0103, behandelten Fall der Fahrten zur Werkmeisterschule. Der relevante Unterschied besteht in der Vergütung durch den Arbeitgeber (bezahlte Überstundeleistungen im Gegensatz zur unbezahlten Fortbildung in der Freizeit) und in der Tatsache des Vorliegens von Dienstreisen.

Für Dienstreisen regelt § 26 Z. 4 EStG 1988 in der für das Jahr 2005 geltenden Fassung die nicht steuerbaren Beträge, die der Arbeitgeber als Reisevergütungen, 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 Verfassungsgerichtshofes vom 22.6.2006, G 147/05, mit Wirkung vom 31.12.2007 als verfassungswidrig aufgehoben worden. Die Änderung des § 26 Z. 4 EStG 1988 ist erstmals bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2008 (§ 26 Z. 4 iVm § 124b Z. 140 EStG 1988 idF der Reisekosten-Novelle 2007, BGBl I 45/2007) und gilt daher nicht im gegenständlichen Verfahren. (Vgl. UFS vom 26.6.2008, RV/1586-W/07, und UFS vom 18.8.2010, RV/1140-W/10).

§ 26 Z. 4 EStG 1988 steht in einem unzweifelhaften Sachzusammenhang mit der Regelung der beruflich veranlassten Fahrtkosten in § 16 EStG 1988. Soweit beruflich veranlasste Fahrtkosten nicht Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte betreffen und daher mit dem

Verkehrsabsatzbetrag bzw. dem Pendlerpauschale abgegolten sind, können vom Arbeitgeber bezahlte Fahrtkostenvergütungen im Rahmen des § 26 EStG 1988 steuerfrei belassen werden. (Vgl. UFS vom 26.6.2008, RV/1586-W/07, und Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer TZ. 1 zu § 26 Z. 4).

Aus diesem Grund wird die Ansicht vertreten, dass die Arbeitsstätte auch dann als aufgesucht gilt, wenn die Dienstreiseersätze vom Arbeitsort aus berechnet werden. Der Ersatz des Mehraufwandes bei auswärtigen Dienstverrichtungen im Dienstort wird für das Arbeitsverhältnis des Bw durch die Reisegebühreenvorschrift (RGV) 1955 geregelt. § 5 Abs. 1 RGV enthält die gesetzliche Fiktion, dass Ausgangspunkt und Endpunkt der Reisebewegung immer die Dienststelle ist.

Die gesetzliche Fiktion der RGV über Beginn und Ende der Dienstreise bei der Arbeitsstätte kommt aber für die steuerliche Beurteilung des Anspruches und der Abgeltungswirkung nach § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG nur dann zur Anwendung, wenn für die Dienstreise auf Grund dieser arbeitsrechtlichen Bestimmung auch tatsächlich Reisekostenersätze geleistet wurden. Aus welchen Gründen keine Reisekostenersätze vom Arbeitgeber geleistet wurden, ist dabei nicht maßgebend. (Vgl. UFS vom 6.10.2009, RV/1561-W/06, UFS vom 15.10.2010, RV/0171-W/10).

Da der Bw für die Dienstreisen anlässlich der Kulturdienste laut dem Schriftsatz der Personalvertretung vom 25.7.2012 weder Reisekostenersätze berechnet hat noch von seinem Arbeitgeber erhalten hat, kommt ein Aufsuchen der Dienststelle kraft gesetzlicher Fiktion nicht zum Tragen.

Aufgrund der vorstehenden Überlegungen stehen daher dem Bw im Streitjahr 2005 für die Fahrten anlässlich der Kulturdienste die tatsächlichen Fahrtkosten als Werbungskosten zu. Die Abgeltungswirkung des § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG 1988 greift nicht, weil die Fahrten zusätzlich angefallen sind und nicht mit dem Aufsuchen der Arbeitsstätte bzw. der Heimfahrt von dieser verbunden wurden. Hinsichtlich der Veranlagungen ab dem Kalenderjahr 2008 darf auf eine Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 18.8.2010, RV/1140-W/10 verwiesen werden.

Zusammenfassend sind nochmals die für 2005 anzuerkennenden Werbungskosten aufzulisten:

Werbungskosten	Betrag
T-Shirt	80,--

Notebook und Internetgebühr	208,50
Telefon	10,--
Berufsreifeprüfung	1.416,43
Fahrtkosten sportmed. Untersuchungen etc.	62,64
Fahrtkosten Kulturdienste	714,56
Summe	2.492,13

Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 wird daher stattgegeben.

Beilage:1 Berechnungsblatt

Salzburg, am 4. Juli 2013