



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., geb. XX.XX.19XX, B. whft. vom 5. März 2010 gegen die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Einkommensteuerveranlagung 2008 sowie gegen die Einkommensteuerbescheide 2008 und 2009 vom 19. Februar 2010 und 22. Februar 2010 des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart entschieden:

S p r u c h

Der Berufung betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2008 wird stattgegeben und der angefochtene Bescheid ersatzlos aufgehoben.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 wird als unzulässig zurückgewiesen.

Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 wird teilweise stattgegeben und der angefochtene Bescheid wird im Umfang der Stattgabe abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge Bw. genannt) ist als Kriminalbeamter bei der Polizeidirektion Wien beschäftigt. Seine Dienststelle befindet sich in XXXX Wien, A-Gasse. Sein Wohnsitz ist rund 55 km von der Dienststelle entfernt. Zur Abgeltung des Aufwandes für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte erhält der Bw. die große Pendlerpauschale.

Der Bw. hat bei seiner Berufsausübung regelmäßig Außendienst zu verrichten. Nach Angaben des Bw., muss er auch an dienstfreien Tagen immer wieder Überstunden leisten. Ein Grund für diese Überstunden sind die so genannte „Quellenkontaktierungen“ zur Informationsbeschaffung an verschiedenen Örtlichkeiten innerhalb Wiens. An den dienstfreien Tagen fährt der Bw. für diese Überstundenleistungen mit seinem privaten Pkw direkt von seiner Wohnung zum Dienstverrichtungsort (Einsatzort) und nach Beendigung der Amtshandlung von dort zurück zu seiner Wohnung. Seine Dienststelle wird bei diesen Dienstverrichtungen nicht aufgesucht. Der Bw. erhält für diese Überstundenleistungen zwar eine Überstundenvergütung, aber für die Fahrtkosten wird vom Arbeitgeber keinen Aufwandsersatz geleistet.

Ob die Fahrtkosten des Bw. für die beruflichen Fahrten von seiner Wohnung zum auswärtigen Dienstverrichtungsort und wieder zurück zur Wohnung Werbungskosten darstellen oder zur Gänze oder zum Teil unter die Abgeltungswirkung des Pendlerpauschales fallen, wurde für Kalenderjahre 2006 und 2007 bereits vom UFS (RV/1586-W/07 vom 26.6.2008) beurteilt. Der Anspruch des Bw. wurde abgewiesen, in der Bescheidbegründung (Seite 6) aber auf die Zeitraumbezogenheit der Entscheidung im Hinblick auf die ab 1.1.2008 geltenden gesetzlichen Änderungen mit der Reisekostennovelle 2007 hingewiesen.

Übereinstimmend mit diesen Aussagen der Berufungsentscheidung betreffend die Vorjahre wurden vom Bw. in der Arbeitnehmerveranlagung 2008 und 2009 wiederum die Fahrtkosten, für die unmittelbar zwischen Wohnung und Einsatzort stattgefundenen Dienstreisen als Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 EStG geltend gemacht. Der Bw. reichte die Einkommensteuerklärung für 2008 (L1) am 3.2.2009 mit mehreren Beilagen und Nachweisen beim Finanzamt ein. Eine Unterlage enthielt eine Aufgliederung der Quellenkontaktierungen an den arbeitsfreien Tagen, die dabei zurückgelegten Wegstrecken sowie den Hinweis, dass auf Grund der mit 1.1.2008 geänderten gesetzlichen Grundlage, auf Basis des amtlichen

Kilometergeldes Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 EStG für die gesamte Wegstrecke beansprucht werden (2008: 2.776 km, KM-Geld € 1.092,56).

Das Finanzamt führte eine erklärungsgemäße Veranlagung der Einkommensteuer für das Jahr 2008 durch. Der Einkommensteuerbescheid 2008 vom 04.02.2009 erwuchs in der Folge in formelle Rechtskraft.

In gleicher Weise reichte der Bw. im nächsten Jahr die Einkommensteuererklärung 2009 samt Beilagen am 3.2.2010 beim Finanzamt ein (Gesamtwegstrecke: 2.960 km, KM-Geld € 1.243,20).

Anlässlich der Überprüfung der Abgabenerklärung 2009 vertrat das Finanzamt die Auffassung, dass die gesetzliche Änderung des § 26 Z. 4 EStG durch die Reisekostennovelle 2007 nicht relevant sei. Die Fahrtkosten für die direkten Fahrten zwischen Wohnung und Dienstverrichtungsort würden – so wie in der vorgenannten Berufungsentscheidung für die Jahre 2006 und 2007 argumentiert wurde – nach wie vor unter die Abgeltungswirkung der Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG fallen.

Es handle sich nämlich um Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, weshalb diese durch den Verkehrsabsetzbetrag und die Pendlerpauschale abgegolten seien. Weitere Fahrtkosten (z.B. Kilometergeld) stünden nur für zusätzliche Fahrten zu. Auch wenn an dienstfreien Tagen Dienstverrichtungen an verschiedenen Örtlichkeiten in Wien durchgeführt wurden, seien dies Überstundenleistungen gewesen, die im Rahmen des Dienstverhältnisses erbracht wurden. Daraus sei aber abzuleiten, dass Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte vorliegen. Da die Dienstreisen des Bw. auf Grund einer lohngestaltenden Vorschrift fiktiv an seiner Dienststelle beginnen und enden, stünde nur für die Fahrtkosten, die auf die Teilstrecke zwischen Dienststelle und Dienstverrichtungsort entfallen, ein Werbungskostenabzug zu. Auf Grund der, in den lohngestaltenden Vorschriften über die Dienstreisen (RGV) enthaltenen gesetzlichen Fiktion, gelte auch im Anwendungsbereich des Einkommensteuerrechts die Wegstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte als zurückgelegt, selbst wenn der Steuerpflichtige bei seinen Dienstreise tatsächlich die Arbeitsstätte überhaupt nicht aufgesucht hat.

Das Finanzamt führte zudem für das Jahr 2008 eine Nachbescheidkontrolle durch und nahm gemäß § 303 Abs. 4 BAO das ESt-Veranlagungsverfahren 2008 wegen neu hervorgekommener Tatsachen mit Bescheid vom 19.2.2010 wieder auf. In der Begründung wurde angeführt, dass in dem Umstand, dass der Bw. in der Abgabenerklärung 2008 – abweichend von der Berufungsentscheidung des UFS für die Kalenderjahre 2006 und 2007 –

wieder die gesamten Kilometergelder für die Fahrten zu den Quellenkontaktierungen an arbeitsfreien Tagen geltend gemacht habe, eine neu hervorgekommen sei die Tatsache zu erblicken sei.

So wie bei den Veranlagungen 2006 und 2007 seien nur die Fahrtkosten für die „Umwäge“, weil die nicht mit der Wegstrecke Wohnung – Arbeitsstätte identisch seien, als Werbungskosten anzuerkennen und diese würden mit € 380,-- geschätzt.

Weiters seien die Ausgaben für berufliche Literatur nicht abzugsfähig, weil es sich um Literatur von allgemeinem Interesse und um keine spezifische Fachliteratur eines Polizeibeamten handle.

Ebenso wurden vom Finanzamt im Einkommensteuerbescheid 2009 vom 22.2.2010 die Fahrtkosten i.Z.m. den an arbeitsfreien Tagen geleisteten Dienstreisen nur hinsichtlich des Umweges als Werbungskosten berücksichtigt und die Literaturspesen den nichtabzugsfähigen Aufwendungen und Ausgaben gemäß § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a EStG zugeordnet.

Mit Schriftsatz vom 5.3.2008 erhab der Bw. gegen den Wiederaufnahmebescheid betreffend Einkommensteuer 2008 sowie gegen den geänderten Einkommensteuerbescheid 2008 und gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 form- und fristgerecht Berufung. Begründend führt der Bw. Folgendes aus: „Die Wiederaufnahme des Verfahrens stützt sich auf die Berufungsentscheidung des UFS zur Einkommensteuer 2006 und 2007. Ich habe jedoch in der eingereichten Abgabenerklärung ausdrücklich darauf aufmerksam gemacht, dass für das Jahr 2008 eine Änderung der für meinen Anspruch maßgeblichen Gesetze eingetreten ist und ich deshalb neuerlich für die gesamten beruflichen Fahrten Werbungskosten beanspruche. Die Auflistung der Fahrten zum Jahr 2008 (ebenso auch zum Jahr 2009) enthalten unmissverständlich diesen Hinweis. Nachdem im Einkommensteuerbescheid 2008 zunächst eine erklärungsgemäße Veranlagung durchgeführt wurde, war ich der Annahme das Finanzamt hat auf Grund der Gesetzesänderung meine diesbezüglichen Ansprüche nun anerkannt. Ich bin deshalb über den Wiederaufnahmebescheid natürlich etwas überrascht.“

Inhaltlich begründe ich meine Berufung mit den bereits im Veranlagungsverfahren 2006 und 2007 ausführlich dargelegten grundsätzlichen Argumenten, auf die ich verweisen möchte. Ab der Veranlagung 2008 ist aber die Bestimmung des § 26 Z. 4 EStG in maßgeblichen Punkten geändert worden, weshalb ab dem Wirksamwerden dieser gesetzlichen Änderung mein Anspruch auf Werbungskosten für diese Dienstfahrten jedenfalls besteht. Vor der Reisekostennovelle 2007 hatte – auf Grund des Verweises im § 26 Z. 4 EStG auf die lohngestaltenden Vorschriften - auch im Einkommensteuerrecht die gesetzliche Fiktion des

§ 5 RGV über den Beginn und das Ende der Dienstreise an der Dienststelle Geltung. Durch die Reisekostennovelle 2007 ist ab der Veranlagung 2008 dieser Verweis weggefallen. Damit sind lohngestaltenden Vorschriften über den fiktiven Ausgangs- und Endpunkt der Dienstreise bei der steuerrechtlichen Beurteilung von Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nicht mehr anwendbar.

Die Fahrten für die Dienstreisen gelten daher ab der Veranlagung 2008 - entsprechend der tatsächlichen Reisebewegung - als unmittelbar von der Wohnung angetreten und ohne Aufsuchen der Dienststelle wieder dort beendet. Da die Wegstrecke Wohnung – Arbeitsstätte – Wohnung auch nicht kraft gesetzlicher Fiktion, einer für den Werbungskostentatbestand maßgebenden, lohngestaltenden Vorschrift zurückgelegt wurde, waren die Fahrtkosten abzugsfähig.

Zur Fachliteratur gebe ich an, dass sämtliche Bücher und auch Nachschlagewerke politischen Bezug zum Thema Rechtsextremismus und geschichtlicher Revisionismus zum Inhalt haben. Da ich nicht nur "Kriminalbeamter" sondern auch Sachbearbeiter für Rechtsextremismus beim Landesamt für Verfassungsschutz bin, vertrete ich die Ansicht, dass es sich um tätigkeitsspezifische Fachliteratur handelt. Speziell bei Einvernahmen und Kontakten mit gebildeten Personen des rechtsextremen Spekturms ist Fachkenntnis auf geschichtlichem und politischem Gebiet über das übliche Maß hinaus erforderlich."

Über die Berufung wurde erwogen:

Der vorstehende Sachverhalt liegt der Entscheidung zu Grunde. Er beruht auf dem Vorbringen des Bw, das vom Finanzamt als glaubhaft erachtet wurde. Die Angaben des Bw. sind zum Teil durch Beweismittel bestätigt, soweit dies nicht der Fall ist, sind sie widerspruchsfrei und stehen im Einklang mit der allgemeinen Lebenserfahrung.

In Streit stehen die Rechtsfragen,

ob eine neu hervorgekommene Tatsache im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO vorgelegen ist und
ob die Fahrtkosten für die unmittelbar zwischen Wohnung und Einsatzort erfolgten Dienstreisen als Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte gelten und deshalb unter die Abgeltungswirkung des § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG 1988 fallen oder in ihrer tatsächlichen Höhe als Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 EStG anzuerkennen sind.

1. Verfahrensrechtliche Beurteilung

a) Wiederaufnahme - neu hervorgekommene Tatsache

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, 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.

In dem Erkenntnis vom 26.11.2002, Zl. 99/15/0176, führte der Verwaltungsgerichtshof zur Wiederaufnahme aus: „Bei der amtswegigen Wiederaufnahme ist zwischen der Rechtsfrage, ob der Tatbestand einer Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens gegeben ist, und der Frage der Durchführung der Wiederaufnahme, die im Ermessen der Behörde liegt, zu unterscheiden. Erst dann, wenn die Rechtsfrage dahingehend geklärt ist, dass ein Wiederaufnahmsgrund tatsächlich gegeben ist, hat die Abgabenbehörde in Ausübung ihres Ermessen zu entscheiden, ob die amtswegige Wiederaufnahme zu verfügen ist. Die Wiederaufnahme des Verfahrens auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen bietet die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen; sie dient aber nicht dazu, bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offen gelegten Sachverhaltes zu beseitigen (VwGH, 14.12.1995, 94/15/0003).

Wie der Verwaltungsgerichtshof u.a. in dem Erkenntnis vom 19.09.1990, 89/13/0245, ausgeführt hat, ist eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO nur dann zulässig, wenn aktenmäßig erkennbar ist, dass dem Finanzamt nachträglich Tatumstände zugänglich gemacht wurden, von denen es nicht schon zuvor Kenntnis hatte. Weiters hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausgeführt (vgl. hiezu beispielsweise das Erkenntnis vom 08.03.1994, 90/14/0192), dass eine Wiederaufnahme eines mit Bescheid abgeschlossenen Verfahrens nur dann ausgeschlossen ist, wenn der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so

vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nach Wiederaufnahme erlassenen Sachentscheidung hätte gelangen können.

Da der Bw. in seiner Abgabenerklärung und den dazu eingereichten Beilagen vollständig offen gelegt hatte, dass er die Fahrtkosten für die Quellenkontaktierungen in voller Höhe als Werbungskosten geltend macht, waren diese Umstände dem Finanzamt im abgeschlossenen Verfahren bereits bekannt. Der angefochtene Wiederaufnahmbescheid führt aber nur diese Sachverhaltselemente als Wiederaufnahmegrund an. Es sind daher weder aus dem vorgelegten Verwaltungsakt noch aus der Bescheidbegründung neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel festzustellen, die zu einer amtsweigigen Wiederaufnahme des mit Einkommensteuerbescheid 2008 vom 4.2.2009 abgeschlossenen Verfahrens berechtigt hätten.

Der Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2008 war daher statzugeben und der Wiederaufnahmbescheid hinsichtlich der Einkommensteuer 2008 ersatzlos aufzuheben.

b) Berufung gegen den (wiederaufgenommenen) ESt-Bescheid 2008:

Die Abgabenbehörde hat eine Berufung nach § 273 Abs. 1 BAO durch Bescheid zurückzuweisen, wenn die Berufung

- a) nicht zulässig ist oder
- b) nicht fristgerecht eingebbracht wurde.

Eine Berufung ist unter anderem unzulässig bei Beseitigung des angefochtenen Bescheides aus dem Rechtsbestand vor Erledigung der Berufung. Durch Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden Bescheides tritt das Verfahren gemäß § 307 Abs. 3 BAO in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat.

Durch die Aufhebung des Wiederaufnahmbescheides scheidet somit ex lege der neue Sachbescheid aus dem Rechtsbestand aus, der alte Sachbescheid lebt wieder auf. Da der Berufung gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2004 stattgegeben und dieser Bescheid aufgehoben wurde, scheidet der wieder aufgenommene Einkommensteuerbescheid vom 19.02.2010 aus dem Rechtsbestand aus und der Erstbescheid vom 04.02.2009 lebt wieder auf. Dies hat zur Folge, dass die Berufung gegen den wieder aufgenommenen Einkommensteuerbescheid 2008 vom 19.02.2010 als unzulässig (geworden) zurückzuweisen war.

2. Materiellrechtliche Beurteilung

a) Fahrtkosten für Dienstreisen zwischen Wohnung und Einsatzort

Beruflich veranlasste Fahrtaufwendungen sind – unabhängig vom Vorliegen einer Reise – stets in ihrer tatsächlichen Höhe gemäß § 16 Abs. 1 EStG. 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 mit der Pendlerpauschale für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte:

Die Ausgaben für diese Fahrten sind bei einer einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis 20 km grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 EStG) abgegolten.

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 Pauschbeträge - gestaffelt nach der Entfernung - berücksichtigt (kleine Pendlerpauschale nach lit. b).

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 die höheren Pauschbeträge nach lit. c berücksichtigt.

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 Monates melden. Die Pauschbeträge sind auch für Feiertage sowie für Lohnzahlungszeiträume zu berücksichtigen, in denen sich der Arbeitnehmer im Krankenstand oder auf Urlaub (Karezurlaub) 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 (§ 16 Abs. 1 Z. 6 EStG idF BGBI. I 2007/24 und bzgl. Vlg. 2009 BGBI. I 2008/85).

Kennzeichnend für die, unter den Tatbestand des § Abs. 1 Z. 6 EStG fallenden 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 Frage der 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. 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.

Der VwGH berücksichtigt mit dieser Rechtsauslegung, dass die Abgeltungswirkung der Pendlerpauschale nicht über den Wortlaut der Tatbestandsmerkmale „Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte“ des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG hinausreichen kann.

Entsprechend diesem Methodenverständnis, dass der Wortsinn der Pendlerpauschaleregelung die äußerste Grenze der Interpretation bildet, liegen in ständiger Rechtsprechung des VwGH 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 deshalb nicht ein identisches Gemeinde- oder Streckengebiet; anderenfalls hätte der Gesetzgeber z.B. die Bezeichnungen Wohnort und Arbeitsort gewählt.

Die streitgegenständlichen Fahrten für so genannte Quellenkontaktierungen wurden nicht mit dem Ziel durchgeführt die Arbeitsstätte aufzusuchen, sondern erfolgten direkt zwischen der Wohnung und den, innerhalb des Dienstortes gelegenen, Einsatzorten. Die Fahrten wurden an arbeitsfreien Tagen durchgeführt; sind also zusätzlichen Fahrten – ähnlich dem Fall der Fahrten zur Werkmeisterschule. Der relevante Unterschied besteht in der Vergütung durch den Arbeitgeber (bezahlte Überstundenleistung im Gegensatz zur unbezahlten Fortbildung in der Freizeit). Da im gegenständlichen Fall Dienstreisen vorliegen, kommt zur Abgrenzung vom Pendlerpauschale die Regelung des § 26 Z. 4 EStG zur Anwendung. Diese Bestimmung steht

unzweifelhaft in einem systematischen Sachzusammenhang mit der Regelung der beruflich veranlassten Fahrtkosten in § 16 EStG (Fellner, Hofstätter-Reichel, Komm-EStG 1988, § 26 Z 4 TZ 5).

§ 26 Z. 4 EStG in der Fassung vor der Reisekostennovelle 2007, BGBl. I 2007/45 lautet (die fallrelevanten, in der Folge geänderten Textstellen sind kursiv):

„Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören nicht:

4. Beträge, die aus Anlass einer Dienstreise als Reisevergütungen (Fahrtkostenvergütungen, Kilometergelder) und als Tagesgelder und Nächtigungsgelder gezahlt werden. Eine Dienstreise liegt vor, wenn ein Arbeitnehmer über Auftrag des Arbeitgebers

seinen Dienstort (Büro, Betriebsstätte, Werksgelände, Lager usw.) zur Durchführung von Dienstverrichtungen verlässt oder

so weit weg von seinem ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) arbeitet, dass ihm eine tägliche Rückkehr an seinen ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) nicht zugemutet werden kann.

Bei Arbeitnehmern, die ihre Dienstreise vom Wohnort aus antreten, tritt an die Stelle des Dienstortes der Wohnort (Wohnung, gewöhnlicher Aufenthalt, Familienwohnsitz). Enthält eine lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 eine besondere Regelung des Begriffes Dienstreise, ist diese Regelung anzuwenden.

a) Als Kilometergelder sind höchstens die den Bundesbediensteten zustehenden Sätze zu berücksichtigen.“

Hingegen lautet diese Norm in der im Streitfall anzuwendenden neuen Fassung

(Reisekostennovelle 2007, BGBl. I 2007/45) wie folgt:

„Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören nicht:

4. Beträge, die aus Anlass einer Dienstreise als Reisevergütungen (Fahrtkostenvergütungen, Kilometergelder) und als Tagesgelder und Nächtigungsgelder gezahlt werden. Eine Dienstreise liegt vor, wenn ein Arbeitnehmer über Auftrag des Arbeitgebers

seinen Dienstort (Büro, Betriebsstätte, Werksgelände, Lager usw.) zur Durchführung von Dienstverrichtungen verlässt oder

so weit weg von seinem ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) arbeitet, dass ihm eine tägliche Rückkehr an seinen ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) nicht zugemutet werden kann.

Bei Arbeitnehmern, die ihre Dienstreise vom Wohnort aus antreten, tritt an die Stelle des Dienstortes der Wohnort (Wohnung, gewöhnlicher Aufenthalt, Familienwohnsitz).

a) Als Kilometergelder sind höchstens die den Bundesbediensteten zustehenden Sätze zu berücksichtigen. Fahrtkostenvergütungen (Kilometergelder) sind auch Kosten, die vom Arbeitgeber höchstens für eine Fahrt pro Woche zum ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) für arbeitsfreie Tage gezahlt werden, wenn eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann und für die arbeitsfreien Tage kein steuerfreies Tagesgeld gezahlt wird.

Werden Fahrten zu einem Einsatzort in einem Kalendermonat überwiegend unmittelbar vom Wohnort aus angetreten, liegen hinsichtlich dieses Einsatzortes ab dem Folgemonat Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte vor.“

Die Reisekostennovelle 2007 stellt nun ausdrücklich den Zusammenhang des § 26 Z. 4 EStG mit der Pendlerpauschalregelung her und normiert Kriterien zur Abgrenzung der Dienstreisen von den Pendlerfahrten. In Folge der Reisekostennovelle wurden die Lohnsteuerrichtlinien auch bezüglich der Abgrenzung von Dienstreise und Pendlerpauschale angepasst (die geänderten Textstellen sind kursiv):

„RZ. 263a: Werden Fahrten zu einem Einsatzort in einem Kalendermonat überwiegend unmittelbar vom Wohnort aus angetreten, liegen hinsichtlich dieses Einsatzortes ab dem Folgemonat Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte vor. Näheres siehe bei den Beispielen zu Rz 706b.“

RZ. 264: Werden Dienstreisen unmittelbar von der Wohnung aus begonnen, scheiden die Tage der Dienstreise für die Beurteilung des Pendlerpauschales für Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte aus; allenfalls sind sie für ein Pendlerpauschale für die Strecke Wohnung - Einsatzort heranzuziehen (siehe Rz 263a). Abweichend vom obigen Grundsatz sind folgende Dienstreisetage bei der Ermittlung der Voraussetzungen für das Pendlerpauschale für die Strecke Wohnung - Arbeitsstätte (insbesondere hinsichtlich des Überwiegens im Lohnzahlungszeitraum) zu berücksichtigen:

Die Dienstreiseersätze werden von der Wohnung aus berechnet. Der Tag des Beginns und der Tag der Beendigung der Dienstreise werden dann berücksichtigt, wenn an diesen Tagen die Arbeitsstätte zur Verrichtung von "Innendienst" aufgesucht wird.

Die Dienstreiseersätze werden vom Arbeitsort berechnet. Der Tag des Beginns der Dienstreise und der Tag der Beendigung werden berücksichtigt, und zwar auch dann, wenn die Arbeitsstätte an diesen Tagen nicht zur Verrichtung von Innendienst aufgesucht wird.

RZ. 266 Werden Dienstreiseersätze von der Wohnung aus berechnet, sind auch Kilometergeldersätze für unmittelbar von der Wohnung aus angetretene Dienstreisen nicht steuerbar, sofern sich der Arbeitnehmer nicht an die Arbeitsstätte begibt und am selben Tag zu seiner Wohnung zurückkehrt. Dies gilt so lange, bis die Fahrten zum Einsatzort als Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte gemäß § 26 Z. 4 lit. a letzter Satz EStG zu qualifizieren sind.

RZ. 291: Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sind gemäß § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG durch den Verkehrsabsetzbetrag und ein gegebenenfalls zustehendes Pendlerpauschale

abgeolten. *Das gilt auch für Fahrten zwischen Wohnung und Einsatzort, die gemäß § 26 Z. 4 lit. 1 letzter Satz EStG als Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte gelten."*

Die Reisegebührenvorschrift stellt eine lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 26 Z. 4 EStG dar und normiert, dass auch bei Dienstreisen, die unmittelbar zwischen Wohnung und Einsatzort erfolgen, Ausgangspunkt und Endpunkt der Reisebewegung die Dienststelle anzusehen ist (gesetzliche Fiktion des § 5 Abs.1 RGV).

Nach der vor der Reisekostennovelle 2007 geltenden Rechtslage hat der UFS in der an den Bw. gerichteten Entscheidung, RV/1586-W/07 vom 26.06.2008 (ESt 2006 u. 2007), die gesetzliche Fiktion des § 5 RGV bei allen Dienstreisen für die steuerrechtliche Beurteilung, ob Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte im Sinn des § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG vorliegen, für maßgebend erachtet. In einer nachfolgenden Entscheidung, UFS, 06.10.2009, RV/1561-W/06 erfolgte eine Einschränkung der Reichweite des § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG auf jene Dienstreisen, für die der StpfI auf Grund der RGV vom Arbeitgeber tatsächlich einen Reisekostenersatz erhalten hat. Nach dieser Rechtsansicht sind Dienstreisen, an denen die Dienststelle nicht aufgesucht wurde, trotz der Geltung des § 5 RGV bei der Ermittlung der Voraussetzungen für das Pendlerpauschale nicht zu berücksichtigen – und fallen somit auch nicht unter die Abgeltungswirkung – wenn der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber keine Reisekostenersätze erhalten hat.

Im gegenständlichen Fall hat der Bw. glaubhaft weder eine Reisekostenvergütung (Fahrtkostenersatz) noch eine Reisezulage (Tages- und Nächtigungsgelder) erhalten. Von den Sicherheitsbehörden wird den Bediensteten üblicher Weise kein Dienstinteresse an der Verwendung des eigenen Pkw für Fahrten im Dienstort bestätigt, sodass in diesen Fällen kein Anspruch auf Fahrtkostenersatz besteht. Ein Anspruch auf Reisezulage ist bei den Beamten der Wachkörper der Bundespolizei ausdrücklich im § 43 RGV ausgeschlossen.

Entsprechend dieser jüngeren Rechtsauffassung des UFS (RV/1591-W/06, 06.10.2009,) würde dem Bw. nach der früheren Rechtslage des § 26 Z. 4 EStG für die Fahrtspesen anlässlich der Quellenkontaktierungen Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 EStG zustehen. Durch die Änderung dieser Bestimmung in zwei wesentlichen Punkten ist nun eindeutig eine Klarstellung in der Abgrenzung zwischen Dienstreisen und Pendlerpauschale erfolgt.

§ 26 Z. 4 EStG in der Fassung BGBI. I 2007/45 verweist für die Beurteilung der Dienstreise nicht mehr auf die lohngestaltenden Vorschriften. Für die gesetzliche Fiktion des § 5 RGV, dass Dienstreisen immer an der Dienststelle beginnen und enden, ist durch das Fehlen des

Verweises im Einkommensteuerrecht daher kein Anwendungsbereich mehr normiert. Die Regelung im § 26 Z. 4 EStG, dass bei Arbeitnehmern, die ihre Dienstreise vom Wohnort aus antreten, die Wohnung (gewöhnlicher Aufenthalt, Familienwohnsitz) an die Stelle des Dienstortes tritt, bedeutet somit, dass in allen Fällen – ungeachtet lohngestaltender Dienstreisevorschriften – die tatsächliche Reisebewegung zwischen Wohnung und Einsatzort für die steuerrechtliche Beurteilung entscheidend ist. Dienstreisen, bei denen die Dienststelle nicht aufgesucht wird, fallen somit nicht unter den Tatbestand der Pendlerpauschalregelung.

Eine einzige Ausnahme davon enthält die zweite wesentliche Änderung des § 26 Z. 4 EStG durch die Reisekostennovelle 2007: Werden Fahrten zu einem (bestimmten) Einsatzort in einem Kalendermonat überwiegend unmittelbar von der Wohnung angetreten, liegen hinsichtlich dieses Einsatzortes ab dem Folgemonat Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte vor. Daraus ergibt sich im Umkehrschluss zwangsläufig, dass bei alle anderen unmittelbaren Dienstreisen zwischen Wohnung und Einsatzort – die also nicht in einem Kalendermonat überwiegend zu einem bestimmten Einsatzort erfolgen – keine Fahrt zwischen Wohnung und Arbeitsstätte vorliegt und sie deshalb auch nicht unter den Anwendungsbereich der Pendlerpauschalregelung subsumiert werden können.

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass für die Dienstreisen bei denen die Arbeitsstätte nicht aufgesucht wurde und die im Vormonat nicht überwiegend zum selben Dienstverrichtungsort führten, Kilometergelder gemäß § 16 Abs. 1 EStG abgezogen werden dürfen. Da diese Ausgaben nicht durch Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte verursacht wurden, fallen sie einerseits nicht unter die Abgeltungswirkung des § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG, sind aber andererseits auch nicht für die Beurteilung des Vorliegens „im Lohnzahlungszeitraum überwiegender Fahrten für den Anspruch auf eine Pendlerpauschale heranzuziehen.“

Vom Bw. wurden somit zu Recht die Fahrtkosten für die Dienstreisen (Quellenkontaktierungen) als Werbungskosten geltend gemacht hat (2009: 2.960 km, KM-Geld € 1.243,20 €). In diesem Umfang war seinem Berufungsbegehren Folge zu geben.

b) Ausgaben für berufliche Literatur

Nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden.

Von dem Bw. wurden im Jahr 2009 für folgende Bücher bzw. DVD Rechnungsbelege vorgelegt: Machtwahn – Wie eine mittelmäßige Führungselite uns zu Grunde richtet; Der Deutschland-Clan; Das System – Die Machenschaften der Macht; Jörg Haier – Buch + DVD; Vorsicht Bürgerkrieg, Verheimlicht, vertuscht, vergessen; Brennpunkte Deutschland.

Nach Literatur (vgl. bspw. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch EStG 1988, § 16 Tz 68, Stichwort "Fachliteratur") und Rechtsprechung (vgl. bspw. VwGH 24.11.1999, 99/13/0202) ist bei der Abgrenzung beruflich bedingter Aufwendungen von den Kosten der Lebensführung eine typisierende Betrachtungsweise derart anzuwenden, dass nicht die konkrete tatsächliche Nutzung, sondern die typischerweise zu vermutende Nutzung als allein erheblich angesehen werden muss (vgl. auch VwGH 28.2.1995, 91/14/0231, VwGH 20.9.1995, 94/13/0253, 0254). Aus diesem Grund stellen Aufwendungen zum Erwerb von Literatur, die von allgemeinem Interesse oder für einen nicht abgrenzbaren Teil der Allgemeinheit mit höherem Bildungsgrad bestimmt ist, nicht abzugsfähige Kosten der Lebensführung dar.

Bei den vom Bw. angeschafften Werken handelt es sich um so genannte populärwissenschaftliche Literatur auf dem Gebiet der Geschichte und Politik. Diese Medienwerke wenden sich an den interessierten Laien und weisen nicht das Niveau wissenschaftlicher Publikationen auf. Zielgruppe dieser Werke ist eine breite, interessierte Leserschicht (z.B. durch Fachbuchbestseller). Die erworbenen Bücher werden im allgemeinen Buchhandel angeboten und auch von zahlreichen interessierten, nicht auf eine bestimmte Berufsgruppe beschränkten Personenkreis gelesen.

Diese Tatsache wurde auch nicht bestritten. Es ist daher nicht von Bedeutung, dass der Bw. ausführt, er benötige diese Werke zu beruflichen Zwecken und würde sie nicht aus privaten Gründen kaufen. Die Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 umfasst nämlich genau jene Aufwendungen, die (auch) von beruflichem Nutzen sind und die zur Förderung der Tätigkeit oder des Berufes dienen. Die persönlichen Beweggründe für die Anschaffung spielen dabei keine Rolle, da bei der Beurteilung der Abzugsfähigkeit - wie oben ausgeführt - eine typisierende Betrachtungsweise zu Grunde zu legen ist.

Die vom Bw. getätigten Literaturausgaben fallen somit unter das Aufteilungs- und Abzugsverbot des § 20 Abs.1 Z.1 bzw. Z. 2 lit. a EStG und durften daher nicht als Werbungskosten abgezogen werden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 18. August 2010