

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. W in der Beschwerdesache des Bf., A-Straße-xx, Gde X, über die Beschwerde vom 20. November 2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes X, S-Straße-xx, Gde X, vom 14. November 2016 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2015 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz: Bf.) bezog im Beschwerdejahr nichtselbständige Einkünfte als Grenzgänger nach Liechtenstein. Er war dort ganzjährig bei der Fa. XY AG in GDe D, R-Straße-dd, als AB beschäftigt. Sein Wohnsitz befand sich im Beschwerdejahr in Gde X, L-Straße-xx.

Mit seiner am 6. November 2016 elektronisch eingelangten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2015 begehrte der Bf. ua. die Berücksichtigung eines jährlichen Pauschbetrages (sog. kleines Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 für eine einfache Fahrtstrecke ab mindestens 20 km) in Höhe von 696,00 € als Werbungskosten; neben einem Pendlereuro (Absetzbetrag) von 26,00 € machte er außerdem Kosten für Arbeitsmittel iHv 150,00 € sowie in Zusammenhang mit dem vom 20. Oktober 2014 bis 26. März 2015 in Y besuchten WiFi-Lehrgang "MI" Fortbildungs-, Ausbildungs- und Umschulungskosten (Kilometergelder und Tagesgelder) in Höhe von 1.894,08 € als Werbungskosten geltend.

In der Folge veranlagte das Finanzamt den Bf. mit Bescheid vom 14. November 2016 zur Einkommensteuer für das Jahr 2015. Dabei berücksichtigte es die geltend gemachte Pendlerpauschale samt Pendlereuro (Absetzbetrag) sowie die beantragten Kosten für Arbeitsmittel als Werbungskosten; im Hinblick auf die im Zusammenhang mit dem WiFi-Lehrgang in Y als Werbungskosten geltend gemachten Kosten anerkannte es zwar die beantragten Kilometergelder iHv 798,00 € (1.900 km x 0,42 €), ließ aber die beantragten Tagesgelder (für 146 Kursstunden) mit der Begründung unberücksichtigt, dass gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 Tagesgelder als Fortbildungskosten nur bei Vorliegen einer Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 in Betracht kommen würden; im konkreten Fall komme es infolge der über einen längeren Zeitraum zum Schulungsort erfolgten Fahrten zu einem (schädlichen) weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit.

Mit am 20. November 2016 elektronisch eingelangter Beschwerde wandte sich der Bf. gegen die Nichtberücksichtigung der geltend gemachten Tagesgelder und brachte begründend vor, dass von einem weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit aus seiner Sicht nur gesprochen werden könne, wenn es sich zum Beispiel um eine Dienstreise handle, welche immer wieder an den gleichen Ort erfolge. Die gegenständlichen Tagesgelder dienten aber der Geltendmachung des Mehraufwandes, welcher im Rahmen der Ausbildung entstehe.

Mit Einkommensteuerbescheid 2015 (Beschwerdevorentscheidung gem. § 262 BAO) vom 1. Dezember 2016 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab; auf die diesbezügliche Bescheidbegründung wird an dieser Stelle verwiesen.

In dem dagegen via FinanzOnline erhobenen Vorlageantrag vom 25. Dezember 2016 beantragte der Bf. eine Überprüfung der anzuerkennenden Werbungskosten und führte dazu aus, dass durch die Ausbildung kein zweiter Dienstort entstanden sei. Die Firma habe ihren Sitz in Liechtenstein und allein dort werde die Arbeitsleistung erbracht. Es müsse im Sinne einer Finanzbehörde sein, dass sich Bürger weiterbilden, um einerseits nicht in die Gefahr einer Arbeitslosigkeit zu geraten (und somit zu Lasten anderer Steuerzahler zu fallen und kein Steueraufkommen zu generieren) und andererseits die Chance auf höheres Einkommen zu wahren. Wenn die absetzbaren Werbungskosten für Ausbildung mit dem tatsächlich verbundenen Aufwand (finanziell, zeitlich, gedanklich) verglichen würden, so stehe dies in keinem Verhältnis.

Mit Vorlagebericht vom 24. Jänner 2017 legte das Finanzamt schließlich - wie dem Bf. mitgeteilt wurde - die in Rede stehende Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Dabei verwies die Abgabenbehörde nach entsprechenden Ausführungen zum Sachverhalt und unter Verweis auf entsprechende Beweismittel auf seine Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung.

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat über die Beschwerde erwogen:

Streit besteht im konkreten Fall darüber, ob die in Verbindung mit dem vom 20. Oktober 2014 bis 26. März 2015 in Y besuchten WiFi-Lehrgang "MI" für das Beschwerdejahr geltend gemachten Tagesgelder als Werbungskosten Berücksichtigung finden können.

Wie im Verfahrensgang dargestellt, hat die Abgabenbehörde die in Zusammenhang mit dem in Rede stehenden WiFi-Lehrgang im Streitjahr geltend gemachten Kilometergelder mit 798,00 € (1.900 km x 0,42 €) als Werbungskosten anerkannt.

Nach § 16 Abs. 1 EStG 1988 idF 2. AbgÄG 2014, BGBl. I Nr. 105/2014 sind Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen Werbungskosten. Sie sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen. Werbungskosten eines Dienstnehmers sind Aufwendungen oder Ausgaben, die beruflich veranlasst sind. Eine berufliche Veranlassung ist gegeben, wenn die Aufwendungen oder Ausgaben

- objektiv in Zusammenhang mit einer nichtselbständigen Tätigkeit stehen und
- subjektiv zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet werden oder den Steuerpflichtigen unfreiwillig treffen und
- nicht unter ein Abzugsverbot des § 20 EStG 1988 fallen.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 sind Werbungskosten auch 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 Berufes abzielen.

Im konkreten Fall gehen beide Parteien des finanzgerichtlichen Verfahrens unstrittig davon aus, dass der gegenständliche WiFi-Lehrgang mit der konkret ausgeübten (verwandten) Tätigkeit in Veranlassungszusammenhang stand. Als abzugsfähige Aus- und Fortbildungskosten kommen neben unmittelbaren Kosten der Bildungsmaßnahme (wie zB Kursgebühren, Kosten für Kursunterlagen, Skripten), mit der Bildungsmaßnahme im Zusammenhang stehende Finanzierungskosten, Kosten der Nächtigung auch Fahrtkosten im tatsächlichen Ausmaß, sofern diese nicht bereits durch den Verkehrsabsetzbetrag und ein allfälliges Pendlerpauschale abgegolten sind, sowie Tagesgelder, sofern eine Reise iSd § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 vorliegt, in Betracht (vgl. dazu etwa Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²¹, § 16 Tz 203/13).

Nach § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 stellen Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft (Reisekosten) bei **ausschließlich beruflich veranlassten Reisen** Werbungskosten dar. Diese Aufwendungen sind ohne Nachweis ihrer Höhe als Werbungskosten anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 leg. cit. ergebenden Beträge nicht übersteigen. Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen. Dabei steht das volle Tagesgeld für 24 Stunden zu. Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. c EStG 1988 idF AbgÄG 2014, BGBl. I Nr. 13/2014 dürfen bei den einzelnen Einkünften Reisekosten, soweit sie nach § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 nicht abzugsfähig sind, nicht abgezogen werden.

Tagesgelder stellen demnach **nur** bei Vorliegen einer beruflich veranlassten Reise Werbungskosten dar, andernfalls liegen nicht abzugsfähige Kosten der Lebensführung vor.

Tagesgelder ersetzen einem eine beruflich veranlasste Reise durchführenden Arbeitnehmer jenen Verpflegungsmehraufwand, der ihm deshalb entsteht, weil ihm die günstigen Verpflegungsmöglichkeiten am Ort seines dienstlichen Tätigwerdens nicht bekannt sind. Nach Ablauf einer bestimmten Zeit ist in typisierender Betrachtungsweise davon auszugehen, dass ihm diese günstigen Verpflegungsmöglichkeiten bekannt geworden sind und er sich in einer vergleichbaren Lage wie jeder andere Arbeitnehmer befindet, der nicht auf Reise ist, sich aber auch außerhalb seines Haushaltes verpflegt (siehe dazu Sutter/Pfalz, in: Hofstätter/Reichel, Die Einkommenssteuer, Kommentar, Tz 9 zu § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988, und die dort zitierte VwGH-Judikatur).

Entsprechend den obigen Ausführungen sind Verpflegungsmehraufwendungen bzw. Tagesdiäten somit nur - andernfalls liegen eben nicht abzugsfähige Kosten der normalen Lebensführung vor - bei Vorliegen einer **"beruflich veranlassten Reise"** anzuerkennen. Der Verwaltungsgerichtshof legt den Begriff einer beruflich veranlassten Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 danach aus, ob auf Grund des Ortswechsels gegenüber dem Ort der ständigen Tätigkeit ein Verpflegungsmehraufwand angenommen werden muss. Dabei geht er - typisierend betrachtet - für eine angemessene Anfangsphase davon aus, dass der Steuerpflichtige außerhalb des Ortes seiner ständigen Tätigkeit die (kostengünstigen) Verpflegungsmöglichkeiten nicht kennt und sich daraus ein Mehraufwand ergibt.

Eine *"Reise"* liegt nach übereinstimmender Lehre, Rechtsprechung und Verwaltungspraxis dann vor, wenn

- sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten oder sonst aus beruflichem Anlass vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit entfernt,
- die Entfernung mindestens 25 km beträgt,
- bei Inlandsreisen eine Reisedauer von mehr als drei Stunden bzw. bei Auslandsreisen eine Reisedauer von mehr als fünf Stunden vorliegt und
- kein weiterer Mittelpunkt seiner Tätigkeit begründet wird.

Nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes wird ein Ort zu einem solchen weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit nur

- bei durchgehendem Einsatz am gleichen Ort nach einer Woche (zumindest an fünf aufeinander folgenden Arbeitstagen),
- bei wöchentlich wiederholenden Einsätzen am gleichen Ort nach einer angemessenen Anlaufphase von wohl auch fünf bis sieben Tage.

Die Verwaltungspraxis schließt auf Basis der Rechtsprechung einen pauschalen Verpflegungsmehraufwand (Tagesgelder) in diesem Zusammenhang dann aus, wenn der Arbeitnehmer

- an einem Einsatzort durchgehend tätig wird und die Anfangsphase von fünf Tagen überschritten wird,
- an einem Einsatzort regelmäßig wiederkehrend (mindestens einmal wöchentlich) tätig wird und die Anfangsphase von fünf Tagen überschritten wird, oder
- an einem Einsatzort wiederkehrend aber nicht regelmäßig tätig wird und dabei eine Anfangsphase von 15 Tagen im Kalenderjahr überschritten wird.

Ein (weiterer) Mittelpunkt der Tätigkeit eines Arbeitnehmers kann auch der Ort eines Fortbildungslehrganges sein; lt. Höchstgericht kann es nicht darauf ankommen, ob die dienstliche Tätigkeit in der üblichen Tätigkeit besteht oder in einer Berufsbildung.

Die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte begründen im Übrigen keine Reise iSd § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 (vgl. zu den obigen Ausführungen Zorn, in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²¹, § 16 Tzen 172 ff; Jakom/Lenneis EStG, 2020, § 16 Tzen 43 ff, und die jeweils angeführte VwGH-Judikatur; LStR 2002 Rzen 278 sowie 297 ff).

Begründet nun der Steuerpflichtige aufgrund einer (über die Anfangsphase hinausgehende) längere Tätigkeit einen solchen (weiteren) Mittelpunkt der Tätigkeit, so ist der Aufenthalt an diesem keine Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988, sodass eine Berücksichtigung von Verpflegungsmehraufwendungen nicht erfolgen kann. In diesem Fall ist, wie bereits oben ausgeführt, in typisierender Betrachtungsweise davon auszugehen, dass die günstigen Verpflegungsmöglichkeiten bekannt sind und daher kein zu Werbungskosten führender Mehraufwand für Verpflegung entsteht.

Im gegenständlichen Fall hat das Finanzamt in Anlehnung an die oben zitierte Judikatur, Literatur und Verwaltungspraxis die Berücksichtigung von Verpflegungsmehraufwendungen zu Recht versagt. Es kann nämlich im Beschwerdefall vorausgesetzt werden, dass der Bf. in Anbetracht der aus dem vorgelegten Stundenplan "MI Lehrgang Herbst 2014, K.Nr. xyz, vom 20.10.2014 - 26.3.2015" bereits im Herbst 2014 hinsichtlich des Kursortes Y regelmäßig wiederkehrend (mindestens einmal wöchentlich) tätig war, die Anfangsphase von fünf Tagen jedenfalls überschritten wurde und damit einen (weiteren) Mittelpunkt seiner Tätigkeit begründet hat; auf Grund der Häufigkeit seiner Kurstage im Vorjahr kann davon ausgegangen werden, dass er ausreichend Kenntnis hinsichtlich günstiger Verpflegungsmöglichkeiten in Y besaß und von diesen Möglichkeiten auch Gebrauch gemacht hat. Das ständige Bereisen führte zu einer Vertrautheit mit den örtlichen Gegebenheiten und war daher im Beschwerdejahr jedenfalls ein Verpflegungsmehraufwand nicht gegeben. Die durch die gesetzliche Regelung gebotene typisierende Betrachtungsweise verbietet es im Übrigen, auf im Einzelfall mögliche Besonderheiten Bedacht zu. Bei der Beurteilung des Vorliegens eines steuerlich zu berücksichtigenden Verpflegungsmehraufwandes ist alleine darauf abzustellen, ob ein solcher einem "Reisenden" auf Grund der Unkenntnis der örtlichen Gegebenheiten bzw. der preisgünstigen Verpflegungsmöglichkeiten im Verhältnis zu einem ständig an diesem Ort Tätigen erwächst.

Wenn der Bf. darauf hinweist, dass von einem weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit aus seiner Sicht nur gesprochen werden könne, wenn es sich zum Beispiel um eine Dienstreise handle, welche immer wieder an den gleichen Ort erfolge bzw. dass durch die Ausbildung kein zweiter Dienort entstanden sei, ist nach Ansicht des erkennenden Richters für ihn nichts zu gewinnen, zumal die im konkreten Fall von ihm geltend gemachten (*und auch selbst bezahlten*) Aufwendungen nach den zu den Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 entwickelten Grundsätzen bzw. unter den obgenannten engen Voraussetzungen zu beurteilen sind, dh. der Werbungskostenabzug von Verpflegungsmehraufwendungen (Taggelder) setzt - wie oben bereits ausgeführt - das Vorliegen einer "*beruflich veranlassten Reise*" voraus und stellt eben

nicht auf den weiteren Begriff der Dienstreise im Sinne des § 26 EStG 1988 bzw. im Sinne einer günstigeren lohngestaltenden Vorschrift ab. Bei einer *“Dienstreise“* iSd § 26 Z 4 EStG 1988 geht es unter weniger strengen Voraussetzungen darum, dass das *vom Arbeitgeber bezahlte* Tagessgeld beim Arbeitnehmer nicht (als Lohnbestandteil) besteuert wird.

Auf Grund der - eindeutigen - Gesetzeslage und unter Beachtung der dazu bereits umfangreich ergangenen verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung, übereinstimmender Lehre und Verwaltungspraxis, auf welche oben verwiesen wurde, konnte dem Beschwerdebegehren kein Erfolg beschieden sein. Es war daher - gerade auch im Sinne einer gleichmäßigen Besteuerung aller Steuerpflichtigen - spruchgemäß zu entscheiden.

Im Hinblick auf die von der Abgabenbehörde im Zusammenhang mit dem gegenständlichen Wi-Fi-Lehrgang unstrittig mit 798,00 € (1.900 km x 0,42 €) als Werbungskosten gewährten Kilometergelder wird vollständigkeitshalber noch darauf hingewiesen, dass einerseits Fahrtkosten nur insofern im tatsächlichen Ausmaß als Werbungskosten abgesetzt werden könnten, sofern diese - wie bereits oben ausgeführt - nicht bereits durch den Verkehrsabsatzbetrag und ein allfälliges Pendlerpauschale abgegolten sind (im konkreten Fall dürften sohin für die Strecke X - D - X nicht zusätzlich zum Verkehrsabsatzbetrag bzw. zur berücksichtigten Pendlerpauschale Kilometergelder berücksichtigt werden). Andererseits sei auch erwähnt, dass mit dem angefochtenen Einkommensteuerbescheid - wie im Verfahrensgang dargestellt - antragsgemäß die sog. kleine Pendlerpauschale iHv 696,00 € (samt Pendlereuro iHv 26,00 €) als Werbungskosten Berücksichtigung fand, dies obwohl für deren Anerkennung gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 105/2014 eine Mindestentfernung von 20 km vorausgesetzt wird (lt. Routenplaner beträgt die einfache Wegstrecke jedoch nur 13 km). Angesichts dieser abschließenden Überlegungen kann sich der Bf. mit der Vorgehensweise der Abgabenbehörde wohl nicht als beschwert erachten.

Zulässigkeit der Revision:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes uneinheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Beschwerdefall lagen keine Rechtsfragen vor, denen grundsätzliche Bedeutung zukam. Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen beschränkten sich auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen (zitierten) VwGH-Rechtsprechung beantwortet wurden. Im Übrigen hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab.

Gesamthaft war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 4. Februar 2021