



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Senat 17

GZ. RV/1328-W/04

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des NN, gegen den Bescheid des Finanzamtes St. Pölten betreffend Einkommensteuer 2003 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber (Bw) beantragte in seiner Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2003 unter anderem Kilometergeld und Tagesdiäten in Höhe von 12.232,32 € im Zusammenhang mit einem Fortbildungsstudium.

Beigelegt waren dem Ansuchen zwei Bestätigungen der HTSchule vom 14. Oktober 2003 und vom 17. Februar 2004 in der die Direktion der HTSchule bestätigt, dass der Bw im Auftrag des Landesschulrates für Niederösterreich und der HTSchule in der Zeit vom 9. September 2002 bis 27. Juni 2003 bzw. vom 9. September 2003 bis 31. Dezember 2003 an der Berufspädagogischen Akademie des Bundes in Wien zur Lehramtsausbildung für den technischen und gewerblichen Fachunterricht dienstzugeteilt war.

Weiters wurde in dieser Bestätigung ausgeführt, dass es sich bei diesem Fortbildungsstudium um eine zwingende Pflichtveranstaltung, die vom Bw im Rahmen der Lehramtsausbildung besucht werden muss, handelt und vom Dienstgeber vorgeschrieben wird.

Im Zuge der Veranlagung wurden die beantragten Tagesdiäten und das Kilometergeld nicht gewährt. Das Pendlerpauschale wurde durch das Finanzamt auf 2.100 € erhöht. In der Bescheidbegründung wurde dies wie folgt begründet:

*"Die Berücksichtigung pauschaler Reisekostenersätze als Werbungskosten kommt nur in Betracht, wenn sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit entfernt, ohne dadurch den bisherigen Mittelpunkt seiner Tätigkeit aufzugeben. Nach einkommensteuerrechtlichen Vorschriften wird bei einer Dienstzuteilung ein neuer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet."*

Gegen diesen Bescheid erhob der Bw fristgerecht Berufung und führte darin im Einzelnen aus:

*"Da es sich bei den von mir abgegebenen Unterlagen bzgl. dem Fortbildungsstudium an der Berufspädagogischen Akademie des Bundes Wien nicht um eine private oder zusätzliche neben dem Schuldienst erworbene Ausbildung handelt, sondern dies ein vom Dienstgeber dienstzugeteilter angeordneter Dienstauftrag ist, ersuche ich sie um die nochmalige Durchrechnung und richtig Stellung meines Bescheides und diese Reise- bzw. Fahrtkostenaufwendungen die mir gesetzlich zustehen zu berücksichtigen!*

*Schlussendlich habe ich mir, für den gesamten Zeitraum des Akademie-Lehramtsstudiums alle Aufwendungen für Reise- und Fahrtkosten privat bezahlt und finanziert und vom Dienstgeber diesbezüglich keinerlei Unterstützung oder Entschädigung erhalten!"*

Mit Berufungsvorentscheidung vom 30. Juni 2004 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab und führte hierzu aus:

*"Wird der Arbeitnehmer zu einer neuen Arbeitsstätte befristet dienstzugeteilt oder entsendet und steht von vornherein fest, dass er an dieser neuen Arbeitsstätte länger als einen vollen Kalendermonat durchgehend tätig wird, stellen die Fahrten zur neuen Arbeitsstätte mit Wirksamkeit der Zuteilung Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte dar. Die Fahrtkosten sind daher mit dem Verkehrsabsetzbetrag und einem eventuell zustehenden Pendlerpauschale abgegolten. Es wurde daher bei der Veranlagung 2003 die Differenz zwischen bereits bei der laufenden Lohnverrechnung berücksichtigten Pendlerpauschale und dem für diese Fahrten zustehenden Pendlerpauschale ab 60 km angesetzt."*

Gegen diesen Bescheid brachte der Bw fristgerecht einen Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz ein und führte darin zusätzlich zur Berufung wie folgt aus:

*"1. Begründung: Ich berufe gegen die **Löschung der Fortbildungskosten** und verweise hiermit auf den Steuerbescheid 2002, wo mir die in Anspruch stehenden Fortbildungskosten zur Gänze angerechnet worden sind und mir von Rechtswegen auch zustehen.*

*2. Begründung: Weitere Begründungen, dass Ihre Berufungsentscheidung rechtmäßig nicht relevant ist, entnehmen Sie bitte dem beiliegenden Begleitschreiben."*

Im Begleitschreiben wurde wie folgt ausgeführt:

*"Hiermit möchte ich Ihnen noch ein paar Punkte gegen Ihren Berufungsbescheid anführen, da dieser rechtmäßig unkorrekt und daher nicht relevant ist.*

*Weiters teile ich Ihnen mit, dass ich im Zuge meines zweimaligen Einspruches alle meine Unterlagen aus dem Jahre 2002 bzw. 2003 der Rechtsabteilung der AKNÖ für einen Vergleich beider Lohnsteuerbescheide übergeben werde!*

*Ich habe es satt und finde es zu tiefst mühselig mich mit Ihrer **unkorrekten** Beamtenbürokratie herumschlagen zu müssen.*

Weitere Punkte gegen Ihren Berufsbescheid:

1. berufe ich mich auf den Bescheid 2002, wo mir bereits die Fahrtkosten von der Arbeitsstätte zur BPA- Wien sehr wohl abgegolten worden sind.
2. waren Lehrerkollegen von mir zur gleichen Zeit an derselben BPA in Wien mit derselben Tätigkeit und haben bereits diese Abgeltung über **Ihr** Finanzamt erhalten!  
=> oder werden Lohnsteuerbescheide in NÖ- Bezirken (z.B. Amstetten) unterschiedlich behandelt?
3. habe ich die Fahrtkosten für Fahrten von der „Wohnung“ zur „neuen“ Arbeitsstätte auch im Jahre 2002 angegeben, wo mir diese sehr wohl gutgeschrieben worden sind, oder gibt es mittlerweile andere Abrechnungsbestimmungen?  
=> mir sind bis dato keine bekannt!
4. sind Sie bzgl. Pendlerpauschale anscheinend nicht richtig informiert, da mir diese bei einer Dienstzuteilung nicht zustehen!  
=> habe diese in Folge auch nicht erhalten
5. usw. usf.

Sollten Sie auch diesmal meinen Einspruch so ungenau, oder gar nicht bearbeiten werde ich weitere rechtliche Schritte gegen die Bearbeitung des Referates K vornehmen."

Mit Bericht vom 13. August 2004 legte das Finanzamt die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

### **Über die Berufung wurde erwogen:**

Strittig ist, ob ein Arbeitnehmer, der von seinem Dienstgeber zum Besuch eines mehrmonatigen Fortbildungsstudiums zur Fortbildungsstätte dienstzugeteilt wurde, Fahrtkosten in Form von Kilometergeld sowie Tagesdiäten als Werbungskosten absetzen kann.

### **Fahrtkosten**

Die Kosten der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Arbeitsweg) sind grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag abgegolten, der allen aktiven Arbeitnehmern unabhängig von den tatsächlichen Kosten zusteht. Darüber hinaus stehen Werbungskosten in Form des Pendlerpauschales gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 nur dann zu, wenn entweder der Arbeitsweg eine Entfernung von mindestens 20 Kilometer umfasst ("kleines Pendlerpauschale") oder die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumindest hinsichtlich des halben Arbeitsweges nicht möglich oder nicht zumutbar ist und der Arbeitsweg mindestens 2 Kilometer beträgt ("großes Pendlerpauschale").

Als Arbeitsstätte gilt ein Büro, eine Betriebsstätte, ein Werksgelände, ein Lager und ähnliches. Im berufsgegenständlichen Fall war dies die HTSchule. Eine Arbeitsstätte im obigen Sinne liegt auch dann vor, wenn das dauernde Tätigwerden auf Grund einer Dienstzuteilung oder Entsendung durch den Arbeitgeber in Räumlichkeiten eines Kunden oder an einem Fortbildungsinstitut (z.B. Entsendung zu einer mehrmonatigen Berufsfortbildung) während der

Arbeitszeit erfolgt. Dies war ab 9. September 2002 der Fall; ab diesem Zeitpunkt war der Bw an der Berufspädagogischen Akademie des Bundes in Wien zur Lehramtausbildung für den technischen und gewerblichen Fachunterricht dienstzugeteilt.

Im vorliegenden Fall war der Bw unbestritten über mehrere Monate der Berufspädagogischen Akademie des Bundes in Wien dienstzugeteilt. Während dieser Dienstzuteilung war der Bw nur an der Berufspädagogischen Akademie des Bundes in Wien "tätig"; nach eigenen Angaben des Bw handelt es sich um ein Studium mit Anwesenheitspflicht. Durch diese Dienstzuteilung wurde der Mittelpunkt der Tätigkeit an der bisherigen Dienststelle (HTSchule) aufgegeben und für die Dauer der Dienstzuteilung am neuen Ort (Berufspädagogischen Akademie des Bundes in Wien) begründet.

Es kann daher von einer beruflich veranlassten Reise im Sinne der einkommensteuerrechtlichen Bestimmungen keine Rede sein. Vielmehr liegen Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte vor. Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte stellen allerdings grundsätzlich Werbungskosten dar. Die Kosten werden jedoch der Höhe nach mit Pauschbeträgen abgegolten.

Die Aufwendungen für die Wegstrecke Wohnung – Arbeitsstätte (im vorliegenden Fall, wie oben ausgeführt, die Berufspädagogischen Akademie des Bundes in Wien) sind somit mit dem Verkehrsabsetzbetrag und den Pendlerpauschale abgegolten. Das Pendlerpauschale wurde bereits im Zuge der Veranlagung für das Jahr 2003 auf 2.100,00 € erhöht.

Bei den übrigen Fahrtkosten (jene Tage an denen nicht die "Arbeitsstätte" [= Berufspädagogischen Akademie des Bundes in Wien] aufgesucht wurde) handelt es sich um beruflich veranlasste Fahraufwendungen - die unabhängig vom Vorliegen einer Reise – stets in ihrer tatsächlichen Höhe gemäß § 16 Abs. 1 leg. cit. als Werbungskosten anzusetzen sind, wobei eine Schätzung mit dem amtlichen Kilometergeld in vielen Fällen zu einem zutreffenden Ergebnis führt (vgl. VwGH 8.10.1998, 97/15/0073).

Es handelt sich dabei um die Fahrten zu verschiedenen Schulstandorten an denen "Praktische Übungen" abgehalten wurden.

Kennzeichnet für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (im berufsgegenständlichen Fall die Berufspädagogischen Akademie des Bundes in Wien) ist, dass sie mit dem Ziel unternommen werden, die Arbeitsstätte aufzusuchen bzw. von dieser in die Wohnung zurückzukehren (vgl. VwGH 28.3.2000, 97/14/0103). Dies trifft auf die angeführten Fahrten zu den verschiedenen Schulstandorten zur Teilnahme an "Praktische Übungen" nicht zu.

Es stehen daher die beantragten Fahrtkosten für diese Fahrten in Höhe von 3.117,60 € zu.

### **Verpflegungsmehraufwand**

Gemäß §§ 4 Abs. 5 bzw. 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 sind Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich durch den Betrieb bzw. den Beruf veranlassten Reisen als Betriebsausgaben anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 EStG 1988 ergebenden Beträge nicht übersteigen.

Mit dem Begriff der "Reise" im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 hat sich der Verwaltungsgerichtshof bereits in einer Vielzahl von Erkenntnissen auseinandergesetzt und in diesen daran festgehalten, dass der Aufenthalt an einem Ort, der als Mittelpunkt der Tätigkeit des Steuerpflichtigen angesehen werden muss, keine Reise darstellt, wobei zu einem (weiteren) Mittelpunkt der Tätigkeit ein Ort auf Grund längeren Aufenthaltes des Steuerpflichtigen wird.

Die Rechtfertigung der Annahme solcher Werbungskosten liegt bei kurzfristigen Aufenthalten überhaupt nur in dem bei derartigen Reisebewegungen in typisierender Betrachtungsweise angenommenen Verpflegungsmehraufwand gegenüber den ansonsten am jeweiligen Aufenthaltsort anfallenden und gemäß § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähigen (üblichen)

Verpflegungsaufwendungen. Bei längeren Aufenthalten ist in der gebotenen typisierenden Betrachtungsweise von der Möglichkeit der Inanspruchnahme solcher Verpflegungsmöglichkeiten auszugehen, deren Aufwendungen als Teil der Kosten der Lebensführung grundsätzlich nicht abzugsfähig sind. Auch die mit Unterbrechungen ausgeübte Beschäftigung an einem Ort begründet dessen Eignung zu einem weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit, sofern die Dauer einer solchen wiederkehrenden Beschäftigung am selben Ort insgesamt ein Ausmaß erreicht, welches zum Wegfall der Voraussetzungen des in typisierender Betrachtungsweise unterstellten Verpflegungsmehraufwandes aus den gleichen Überlegungen zu führen hat, wie sie bei einer nicht unterbrochenen Aufenthaltsdauer an einem Beschäftigungsort nach Verstreichen eines typisiert als angemessen zu beurteilenden Zeitraumes Platz zu greifen haben (vgl. VwGH 20.9.1995, 94/13/0253, 0254, 18.10.1995, 94/13/0101, 29.5.1996, 93/13/0013, und 20.11.1996, 96/15/0097).

Als Einsatzort gilt grundsätzlich die politische Gemeinde. Auch für Reisen innerhalb Wiens gilt das gesamte Wiener Gemeindegebiet als Einsatzort.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 28.5.1997, 96/13/0132, welches zu einem Beamten der Staatsanwaltschaft ergangen ist, der Dienst an mehreren burgenländischen Bezirksgerichten versehen hat und an Ortsaugenscheinverhandlungen im gesamten Burgenland teilnahm, entschieden, dass in typisierender Betrachtungsweise von der Kenntnis der günstigsten Verpflegungsmöglichkeiten im Einsatzgebiet auszugehen ist. Hinsichtlich der Vertrautheit mit den Verpflegungsmöglichkeiten stellt das Einsatzgebiet somit einen einzigen Mittelpunkt der Tätigkeit dar.

Im Erkenntnis vom 20.4.1999, 98/14/0156, führt der Verwaltungsgerichtshof aus, dass die Rechtfertigung für die Anerkennung von Verpflegungsmehraufwand als Werbungskosten darin liege, dass der Steuerpflichtige in der ersten Zeit an einem neuen Ort keine

ausreichenden Kenntnisse über günstige Verpflegungsmöglichkeiten hat. Nach Ablauf dieser Zeit befindet er sich in der gleichen Lage wie ein Dienstnehmer, der nicht auf Reise ist, sich aber außerhalb seines Haushaltes verpflegt. Für das Erreichen jenes Zeitraumes, der für das Verschaffen ausreichender Kenntnisse über günstige Verpflegungsmöglichkeiten notwendig ist, sind auch wiederkehrende Beschäftigungen an einzelnen, nicht zusammenhängenden Tagen zu berücksichtigen. Weiters hat der Verwaltungsgerichtshof in diesem Zusammenhang es nicht als rechtswidrig erkannt, wenn die Behörde den Verpflegungsmehraufwand nur für den Aufenthalt der ersten 15 Tage anerkennt.

Im Erkenntnis vom 7.9.1993, 93/14/0081, führt der Verwaltungsgerichtshof aus, dass nicht mehr vom Vorliegen einer Reise mit der für sie typischen Reisebewegung gesprochen werden könne, wenn ein Steuerpflichtiger sich über einen längeren Zeitraum hindurch (in der Regel mehr als eine Woche) an ein und demselben Ort aufgehalten hat. Die Berücksichtigung von Verpflegungsmehraufwand ist daher bei durchgehender Tätigkeit am selben Einsatzort nur für die ersten 5 Tage möglich.

Bei regelmäßig wiederkehrender (mindestens ein Mal wöchentlich; vgl. VwGH 2.8.1995, 93/13/0099) Tätigkeit an einem Einsatzort stehen ebenfalls nur für eine Anfangsphase von 5 Tagen Tagesdiäten zu.

Aufgrund der Tatsache, dass der Bw mit Beginn der Dienstzuteilung einen neuen Mittelpunkt der Tätigkeit an der Berufspädagogischen Akademie des Bundes in Wien begründet hat, können für jene Tage an denen "Dienst" an der neuen Arbeitsstätte versehen wurde keine Tagesdiäten gewährt werden, da keine Reisen im Sinne der einkommensteuerrechtlichen Bestimmungen vorliegen.

Aus den vom Bw vorgelegten Reisekostenaufstellungen für das Jahr 2003 ist ersichtlich, dass der Bw im Rahmen der Ausbildung an einigen Tagen nicht an der Berufspädagogischen Akademie des Bundes in Wien tätig wurde.

Nach den obigen Ausführungen stehen für diese Tage, unter der Voraussetzung, dass eine Reise vorliegt, Diäten zu.

Eine Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 liegt vor, wenn sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten oder sonst aus beruflichem Anlass mindestens 25 Kilometer vom Mittelpunkt der Tätigkeit entfernt und eine Reisedauer von mehr als drei Stunden bei Inlandsreisen und mehr als fünf Stunden bei Auslandsreisen vorliegt und kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird

Für die Tage an den der Bw nur an der HTSchule "Praktische Übungen" hatte werden die Diäten nicht gewährt, da die HTSchule jener Schulstandort ist an dem der Bw bis vor dem Beginn des Fortbildungskurses seinen Mittelpunkt der Tätigkeit hatte und dem Bw dort daher die günstigsten Verpflegungsmöglichkeiten bekannt sind.

Die beantragten Diäten, für die Tage an denen Wiener Neustadt, Göstling und Neulengbach Reisezielen waren, können, da an diesen Orten kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wurde, in Höhe von 258,88 €, gewährt werden.

### **Treu und Glauben**

Weiters wird dem Bw betreffend seiner Ausführungen, dass andere Finanzämter diese Aufwendungen anerkannt hätten bzw. dass im Veranlagungsverfahren 2002 das Finanzamt die Aufwendungen gewährt hätte, mitgeteilt, dass nach der Judikatur des VwGH der Grundsatz von Treu und Glauben nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit schützt; vielmehr ist die Behörde verpflichtet, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen. (vgl. VwGH 22.2.1996, 94/15/0109; 18.12.1996, 94/15/0151)

Wien, am 15. Juni 2005