



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Hermann Stöckl, Steuerberater, 3200 Ober-Grafendorf, Mariazellerstrasse 24, vom 30. September 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 6/7/15 vom 27. August 2004 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2002 sowie vom 21. September 2004 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2003 entschieden:

Die Berufung betreffend Einkommensteuer 2002 wird abgewiesen.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer 2002 bleibt unverändert.

Der Berufung betreffend Einkommensteuer 2003 wird teilweise Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer 2003 wird abgeändert.

Die Abgabengutschriften betragen unter Berücksichtigung der anrechenbaren Lohnsteuer für:

2002	- 612,42
2003	- 3.682,38

Die getroffenen Feststellungen sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Bw. beantragte im Zuge der Arbeitnehmerveranlagungen für die Jahre 2002 und 2003 die Berücksichtigung von Werbungskosten für Fort- und Ausbildung im Zusammenhang mit einem

ordentlichen Universitätsstudium (Dissertationsstudium). Laut den vorgelegten Beilagen zur Steuererklärung handelte es sich um Fahrtkosten, Taggeld und Nächtigungskosten.

Mit Bescheiden vom 27. August 2004 für das Jahr 2002 und vom 29. September 2004 für das Jahr 2003 wurden die Arbeitnehmerveranlagungen durch die Abgabenbehörde erster Instanz durchgeführt und die Einkommensteuer entsprechend festgesetzt.

Die beantragten Werbungskosten für das Universitätsstudium wurden unter Hinweis auf die Bestimmung des § 16 EStG 1988 für beide Jahre nicht anerkannt.

Der Bw. erhob mit Schreiben vom 30. September 2004 rechtzeitig gegen die beiden angeführten Einkommensteuerbescheide das **Rechtsmittel der Berufung**.

Er führte aus, dass er an der Universität Wien das Physikstudium mit der akademischen Reife als Magister abgeschlossen und im April 2000 ein Dienstverhältnis bei M.K. begonnen habe. Für die weitere Berufslaufbahn und Berufsausübung sei eine Weiterqualifizierung unbedingt notwendig gewesen. Insbesondere im Hinblick auf die zukünftig angestrebte Tätigkeit im Bereich des Risikomanagements sei es notwendig gewesen das Wissen als Physiker mit Kenntnissen aus der Volkswirtschaft und der Computersimulation zu verflechten. Mit der Fortbildung im Bereich der Volkswirtschaft habe er die wesentliche Grundlage für die weitere Berufsausübung geschaffen. Nach Ende der Dienstfreistellung für dieses Studium werde er seinen beruflichen Werdegang als Unternehmensberater beim selben Arbeitgeber fortsetzen. Trotz intensiver Bemühungen sei es nicht möglich gewesen das Studium in Wien, Linz, Graz oder Zürich zu absolvieren. Es sei dies nur in Kiel möglich gewesen.

Es wurden die Berücksichtigung der Studiumskosten in Kiel als Fortbildungs- und Werbungskosten sowie bei Vorlage an den Unabhängigen Finanzsenat (UFS) ein Erörterungstermin und die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung beantragt.

Mit **Berufungsvorentscheidungen** vom 8. November 2004 wurden die Berufungen gegen die angeführten Bescheide als unbegründet abgewiesen.

Die Abgabenbehörde erster Instanz verwies darauf, dass die Kosten eines ordentlichen Universitätsstudiums auch dann nicht abgezogen werden können, wenn die gewonnenen Kenntnisse eine wesentliche Grundlage für die Berufsausübung darstellten. Ebenso nicht abzugsfähig sind die Kosten eines Zweitstudiums, auch wenn eine qualifizierte Verflechtung zum Erststudium bestehe.

Der Bw. beantragte die **Vorlage der Berufung** fristgerecht mit Schreiben vom 3. Dezember 2004.

Am 15. November 2007 richtete die Abgabenbehörde erster Instanz an den Bw. ein Ersuchen um Ergänzung. Es wurde um Vorlage von Unterlagen zum Studienplan, zu besuchten Vorlesungen und Übungen, des Studienerfolgsnachweises sowie um Darstellung der

Verbindung Physik und Volkswirtschaftslehre ersucht. Weiters wurde ersucht nachzuweisen, dass das Studium in der aufbauenden Verbindung nur in Kiel und nicht im Nahbereich von Wien möglich war.

Der Bw. beantwortete das Ersuchen mit Fax vom 2. Jänner 2008.

Der Arbeitsvertrag mit M.K. habe vorgesehen, dass er nach zwei Jahren freigestellt werde um einen zweiten Abschluss zu erwerben. Falls dies nicht der Fall sei, würde der Arbeitsvertrag nicht verlängert werden. Im März 2002 habe er daher bei M.K. zu arbeiten aufgehört um ein Doktorat zu machen. Aufgrund der bestimmten Länge der eingeräumten Frist und seines Arbeitsbereiches sei nur Wirtschaftswissenschaft in Frage gekommen, d.h. konkret ein Doktorat in Volkswirtschaftslehre (Vwl). Ein Abschluss in Wien sei nicht möglich gewesen, da keiner der in Frage kommenden Professoren in Wien bereit gewesen sei einen Physiker bei einem Doktorat in Vwl zu betreuen. Dies führte ihn zur Universität Kiel und zur Zusage, dass dort eine Dissertation betreut werden würde. Da dafür die Absolvierung eines Graduiertenkollegs erforderlich war, sei der Bw. Oktober 2002 bis August 2003 nach Kiel gezogen um das Kolleg zu besuchen. Die Dissertation habe er in Wien fertig geschrieben und sei um diese zu besprechen alle 2 – 3 Monate für einige Tage nach Kiel gereist. Die Arbeit sei Ende November 2004 abgegeben und mit Summa cum laude beurteilt worden. Am 1. Jänner 2005 habe der Bw. wieder bei M.K. zu arbeiten begonnen.

Die Berufung wurde am 21. Jänner 2008 dem UFS zur Entscheidung vorgelegt.

In der Folge richtete der UFS an den Bw. am 9. September 2008 einen Vorhalt mit welchem die für die beiden berufungsgegenständlichen Jahre 2002 und 2003, im Hinblick auf Aufwendungen aus einem Universitätsstudium, unterschiedliche Gesetzeslage dargelegt wurde. Weiters wurde um Beantwortung einiger Fragen zur Klärung des Sachverhaltes sowie um Vorlage von Unterlagen zum Nachweis der Angaben in der Berufung ersucht.

Nach mehreren Fristverlängerungen wurden mit e-mail vom 19. Jänner 2009 die Vorhaltsbeantwortung sowie verschiedene Unterlagen beigebracht.

Hinsichtlich des Jahres 2002 verwies der Bw. darauf, dass es sich bei den Ausgaben um Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen aus dem Dienstverhältnis bei M.K. gehandelt habe. Der Bw. sei das gesamte Jahr 2002 bei M.K. beschäftigt, aber eben von März 2002 bis April 2003 bei Fortzahlung des vollen Gehaltes freigestellt, gewesen. Dies um die berufliche Qualifikation zu erweitern und das Dienstverhältnis zu halten, was ja auch ab 1. Jänner 2005 mit dessen Fortsetzung eingetreten sei. Die Freistellungsvereinbarung sei Teil des Fellow-Programmes von M.K. und sei standardisiert. Ab April 2003 bis 31. Dezember 2004 sei der Bw. geringfügig beschäftigt gewesen.

Im Zusammenhang mit einer möglichen Betreuung einer Dissertation aus Volkswirtschaftslehre habe er beim Institut für Höhere Studien und an der Wirtschaftsuniversität Wien vorgesprochen. Um in solchen Lehr- und Studiengängen in Österreich aufgenommen zu werden sei aber ein abgeschlossenes Studium der Volks- oder Betriebswirtschaftslehre erforderlich. Nur in Kiel habe er die Möglichkeit bekommen mit dem Studienabschluss in Physik ein volkswirtschaftliches Doktorat zu erlangen. Die Gespräche seien mündlich erfolgt. Das Graduiertenkolleg in Kiel habe im Wintersemester 2002 begonnen und bis August 2003 gedauert. Es wurden Unterlagen der Universität Kiel, konkret eine "admission for participation" (ab dem Wintersemester 2002), ein Graduiertenzeugnis für Wintersemester 2002 und Sommersemester 2003 sowie der Preisverleihungsnachweis für die Doktorarbeit übermittelt.

Zum Nachweis der Miete lägen keine Belege mehr vor. Der Bw. sei rund ein Jahr in Kiel gewesen und habe dem Dienstgeber über den Studienfortgang berichtet. Durch den Aufenthalt in Kiel sei er so weit von seinem Wohnsitz entfernt gewesen, dass keine tägliche Rückkehr möglich gewesen sei. Nach den strengen Regeln des Reisekostenbegriffes 2. Tatbestand werde ein neuer Mittelpunkt der Tätigkeit erst nach 183 Tagen begründet und seien deswegen im Jahr 2003 nach den LStR für 125 Tage Reisekosten geltend gemacht worden. Aufgrund der Entfernung von Wien nach Kiel sei nach Ansicht des Bw. nicht nur eine Anfangsphase von fünf bzw. fünfzehn Tagen zu rechnen, sondern stünden ihm für die gesamte Zeit Tagesgebühren zu.

Der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung wurde mit Schreiben vom 11. Februar 2009 zurückgezogen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Sie sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen.

Mit dem Steuerreformgesetz 2000 BGBl I 1999/106 wurde dem § 16 Abs. 1 EStG 1988 die Z 10 hinzugefügt. Danach sind ab dem Kalenderjahr 2000 Werbungskosten auch Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit. Keine Werbungskosten stellen Aufwendungen dar, die im Zusammenhang mit dem Besuch einer allgemein bildenden (höheren) Schule oder im Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium stehen.

Nach § 4 Z 2 Universitätsstudiengesetz, BGBl. Nr. 48/1997 sind ordentliche Studien die Diplomstudien und die Doktoratsstudien. Diplomstudien sind nach § 4 Z 3 UniStG die

ordentlichen Studien, die der wissenschaftlichen oder wissenschaftlich-künstlerischen Berufsvorbildung und der Qualifizierung für berufliche Tätigkeiten dienen, welche die Anwendung wissenschaftlicher oder wissenschaftlich-künstlerischer Erkenntnisse und Methoden erfordern. Doktoratsstudien sind die ordentlichen Studien, die der Weiterentwicklung der Befähigung zu selbstständiger wissenschaftlicher Arbeit sowie der Heranbildung und Förderung des wissenschaftlichen Nachwuchses dienen (§ 4 Z 8 UniStG).

Nach der für das Jahr 2002 geltenden Rechtslage sind unabhängig vom Zusammenhang mit der ausgeübten Tätigkeit Aufwendungen die für ein ordentliches Hochschulstudium verausgabt werden, nicht als Werbungskosten abzugsfähig. Die Kosten für ein ordentliches Universitätsstudium können auch dann nicht als Werbungskosten abgezogen werden, wenn die durch das Universitätsstudium gewonnenen Kenntnisse eine wesentliche Grundlage für die Berufsausübung darstellen. Ebenso nicht abzugsfähig sind Aufwendungen für ein Zweitstudium in Form eines ordentlichen Universitätsstudiums, auch wenn eine qualifizierte Verflechtung zum Erststudium besteht, das Studium also geeignet ist, nach einem Erststudium den für die praktische Berufsausübung gegebenen Wissensstand auszubauen.

Einkommensteuer für das Jahr 2002

Im vorliegenden Fall stehen die für das Jahr 2002 geltend gemachten Aufwendungen für den Besuch des Graduiertenkollegs an der Universität Kiel in Zusammenhang mit dem Doktoratstudium des Bw. Der Graduiertenlehrgang war nach dem Vorbringen des Bw. für die Dissertation und seine weitere Berufsausübung erforderlich. Diese Angabe des Bw. vermag der Berufung nicht zum Erfolg zu verhelfen, da nach dem klaren Gesetzeswortlaut nicht entscheidungswesentlich ist, ob das Studium eine Grundlage für die Berufsausübung darstellt. Von einer weiteren Prüfung der Abzugsfähigkeit der Aufwendungen hinsichtlich des Vorliegens von Aus- und Fortbildungsmaßnahmen ist aufgrund der eindeutigen Gesetzeslage abzusehen (s. VwGH 22.3.2006, 2005/13/0120).

Die beantragten Aufwendungen stellen somit im Jahr 2002 keine abzugsfähigen Werbungskosten dar. Die diesbezügliche Beurteilung der Abgabenbehörde erster Instanz ist zu Recht erfolgt.

Einkommensteuer für das Jahr 2003

Der berufungsgegenständliche Bescheid für das Jahr 2003 vom 21.9.2004 wie auch die Berufungsvorentscheidung vom 8.11.2004 sind auf Basis der zum Bescheiderstellungszeitpunkt geltenden Rechtslage ergangen. Der Sachverhalt ist aber nunmehr aufgrund der für dieses Jahr, im Bezug auf Werbungskosten im Zusammenhang mit Aufwendungen für ein Universitätsstudium, geänderten Gesetzeslage zu beurteilen.

Nach § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in der ab dem Jahr 2003 anzuwendenden Fassung BGBl. I Nr. 180/2004 zählen zu den abzugsfähigen 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. Die Einschränkung hinsichtlich Aufwendungen für ein ordentliches Universitätsstudium besteht ab der Veranlagung des Jahres 2003 nicht mehr. Aufwendungen für Nächtigungen sind jedoch höchstens im Ausmaß des den Bundesbediensteten zustehenden Nächtigungsgeldes der Höchststufe bei Anwendung des § 13 Abs. 7 der RGV zu berücksichtigen.

Die Aufnahme eines ordentlichen Universitätsstudiums im Rahmen einer "Ausbildung" oder einer "umfassenden Umschulungsmaßnahme" ist demnach in der dem Steuerrecht typischen Betrachtungsweise unter Berücksichtigung der durch das Abgabenänderungsgesetz 2004 o.a. geänderten gesetzlichen Bestimmung nicht mehr der Privatsphäre zuzurechnen. Die erläuternden Bemerkungen zur zitierten Gesetzesbestimmung führen aus: *"Der Verfassungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 16. 5. 2004, G 8-10/04, die Wortfolge "oder im Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium" im letzten Satz des § 16 Abs. 1*

Z 10 als verfassungswidrig aufgehoben. Die Aufhebung des generellen Ausschlusses von Aufwendungen, die in Zusammenhang mit dem Besuch einer allgemein bildenden (höheren) Schule oder in Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium stehen, vom Betriebsausgaben- oder Werbungskostenabzug, trägt dieser Rechtsprechung Rechnung. Bei bestehender Abzugsfähigkeit dem Grunde nach sind dementsprechend nicht nur Studienbeiträge, sondern sämtliche mit dem Studium zusammenhängenden Aufwendungen abzugsfähig. Entsprechend dem bisherigen Konzept sind Aus- und Fortbildungsmaßnahmen als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abzugsfähig, wenn sie in Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit stehen, oder eine umfassende Umschulungsmaßnahme darstellen. Abzugsfähige Aufwendungen aus umfassenden Umschulungsmaßnahmen, wie sie insbesondere Universitätsstudien darstellen, sollen allerdings nur dann als vorweggenommene Betriebsausgaben oder Werbungskosten abzugsfähig sein, wenn sie auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen."

Der Bw. hat ein Doktoratsstudium in Kiel ab Herbst 2002 absolviert und war von seinem Dienstgeber M.K. bis April 2003 bei vollen Bezügen, danach unbezahlt, dienstfreigestellt um das Doktoratsstudium zu absolvieren. Diese vom Dienstgeber gebotene Möglichkeit entspringt dem betriebseigenen "Fellow-Programm", wonach sich die Berater nach zwei Jahren Praxis für eine akademische Weiterqualifikation bei Fortzahlung des Gehaltes freistellen lassen können. Eine unbezahlte Verlängerung um bis zu zwei weitere Jahre mit Aussicht auf einen Wiedereinstieg ist möglich.

Dies war auch im Fall des Bw. gegeben. Der Bw. nahm die Freistellungsmöglichkeit ab 2002 in Anspruch und setzte nach Abschluss des Studiums ab 1.1.2005 seine Tätigkeit bei M.K. fort. Das absolvierte Doktoratsstudium steht in direktem Zusammenhang mit der ausgeübten Beschäftigung des Bw. Im Zusammenhang mit dem Studium in Kiel im Jahr 2003 angefallene Kosten sind infolge der o.a. Gesetzesänderung grundsätzlich bei der Veranlagung des Jahres 2003 als Werbungskosten abzugsfähig.

Konkret wurden für das Jahr 2003 Werbungskosten aus Aufwendungen für Fahrtkosten sowie Taggeld und Nächtigungsgeld beantragt.

- Fahrtkosten

Die Fahrtkosten betreffen im Semester getätigte Bahnfahrten Wien – Kiel – Wien. Der Bw. hat die entsprechenden Belege dazu vorgelegt. Die Fahrtkosten werden wie beantragt iHv Euro 706,70 als abzugsfähige Werbungskosten anerkannt.

- Tagesgelder und Nächtigungskosten

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 (Werbungskosten) ohne Nachweis ihrer Höhe anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 EStG 1988 ergebenden Beträge nicht übersteigen.

Gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 liegt eine Dienstreise vor, wenn ein Arbeitnehmer über Auftrag des Arbeitgebers seinen Dienstort zur Durchführung von Dienstverrichtungen verlässt oder so weit von seinem ständigen Wohnort arbeitet, dass ihm eine tägliche Rückkehr an seinen ständigen Wohnort nicht zugemutet werden kann. Die Dienstreise im Sinne des § 26 Z 4 ist von der Reise im Sinne des § 4 Abs. 5 bzw. § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 zu unterscheiden. Eine Reise liegt demnach dann vor, wenn sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten oder aus sonstigem betrieblichen Anlass vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit entfernt (VwGH 21.5.1997, 96/14/0094), ohne dass dadurch der bisherige Mittelpunkt der Tätigkeit aufgegeben wird bzw. wenn ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird und es sich um eine Entfernung von mehr als 25 km handelt (*Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer, Kommentar § 4 Abs. 5, Tz. 2).

Mit dem Begriff der "Reise" iSd § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 hat sich der VwGH bereits in einer Vielzahl von Erkenntnissen (vgl. VwGH 23.5.1984, 83/13/0087, 8.10.1998, 97/15/0073, 15.9.1999, 93/13/0057) 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. Ein Ort wird auf Grund längeren Aufenthalts des Steuerpflichtigen zu einem Mittelpunkt der Tätigkeit. Der längere Aufenthalt ermöglicht es ihm, sich dort über die Verpflegungsmöglichkeiten zu informieren und so jenen Mehraufwand zu vermeiden, der allein die Annahme von Werbungskosten, statt vom Abzug ausgeschlossener Verpflegungsaufwendungen der privaten Lebensführung, rechtfertigt. Hält sich ein Steuerpflichtiger somit aus beruflichen Gründen über einen längeren Zeitraum, wenn auch mit Unterbrechungen, an einem Ort auf (in der Regel 5 Tage) so kann nicht mehr vom Vorliegen einer Reise gesprochen werden.

Verpflegungsmehraufwand an einem Ort, der sich im Sinne der Rechtsprechung als Mittelpunkt der Tätigkeit darstellt, kann steuerlich grundsätzlich nicht berücksichtigt werden, weil ja eine Vielzahl von selbständig und unselbständig Erwerbstätigen genötigt ist, sich außer Haus zu verköstigen, ohne die dafür erwachsenen Kosten als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehen zu können (vgl. VwGH 15.06.1988, 85/13/0069; 7.9.1993, 93/14/0081). Die Rechtfertigung für die Anerkennung von Verpflegungsmehraufwand als Werbungskosten liegt darin, 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 (VwGH 20.4.1999, 98/14/0156). Die

Berücksichtigung von Verpflegungsmehraufwand ist daher bei durchgehender Tätigkeit am selben Einsatzort nur für die ersten 5 Tage möglich.

Bei Auslandsreisen wird nach Lehre und Rechtsprechung ohne Vorliegen einer "Reise" auch nach Begründung eines weiteren Mittelpunktes der Tätigkeit (im Ausland) ein beruflich bedingter Verpflegungsmehraufwand dann anerkannt, soweit in dem entsprechenden Land Verpflegung generell teurer ist als in Österreich. In diesem Fall können nicht mehr übliche Kosten der Verpflegung unterstellt werden (*Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer, Kommentar § 4 Abs. 5, Tz. 2; VwGH 13.2.1991, 90/13/0199). Abzugsfähig sind demnach die Verpflegungskosten, die sich aus dem Kaufkraftunterschied zwischen dem Inland und dem teureren Ausland ergeben. Denn dieser Verpflegungsmehraufwand lässt sich auch dann nicht vermeiden, wenn der Steuerpflichtige am ausländischen Reiseziel die preisgünstigsten Verpflegungsmöglichkeiten in Anspruch nimmt. Eine steuerliche Berücksichtigung dieser Verpflegungsmehraufwendungen, kann durch Abzug der Differenz zwischen den Auslandsdiäten und den Tagesgeldern im Inland laut Reisegebührenvorschrift 1955 erfolgen (VwGH 11.8.1993, 91/13/0150).

Aufgrund der gesetzlichen Bestimmungen und der angeführten Judikatur ergibt sich für den Bw. folgende rechtliche Beurteilung des Sachverhaltes hinsichtlich der beantragten Tages- und Nächtigungsgelder:

Der Bw. ist für die Zeit der Teilnahme am Graduiertenkolleg in Kiel von Wien nach Kiel gezogen und beantragte im Jahr 2003 für 125 Tage die Berücksichtigung von Tagesgeld iHv Euro 35,30 pro Tag sowie für Nächtigungsgeld iHv Euro 152,27 pro Monat.

Seitens des Dienstgebers wurde dem Bw. durch die Dienstfreistellung die Möglichkeit geboten eine weitere akademische Ausbildung zu absolvieren. Dies bedeutet aber, dass keine Dienstreise iSd § 26 Z 4 EStG 1988 vorgelegen ist, sondern eine Reise iSd § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988. Der Bw. hat sich aus beruflich anzuerkennendem Anlass vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit entfernt und infolge der Dauer seines Aufenthaltes in Kiel (31.3.2003 – 4.9.2003) einen neuen Mittelpunkt der Tätigkeit begründet.

Nach Ansicht des UFS und unter Berücksichtigung des Umstandes, dass sich der Bw. bereits im Jahr 2002 im Zusammenhang mit dem Studium in Kiel aufgehalten hat, ist davon auszugehen, dass ihm für seinen weiteren Aufenthalt im Jahr 2003 aufgrund der früher gewonnen Ortskundigkeit die günstigen Verpflegungsmöglichkeiten soweit bekannt sein mussten, dass ihm mit Ausnahme des insgesamt für Verpflegung höheren Preisniveaus in Deutschland, nicht mehr höhere Verpflegungsmehraufwendungen erwachsen sind als in gewohnter Umgebung. Den insgesamt höheren Verpflegungskosten in Deutschland kann

durch Ansatz des angeführten Differenzbetrages zwischen dem höheren Tagessatz für Deutschland und dem für das Inland Rechnung getragen werden.

Der Bw. wendet in der Vorhaltsbeantwortung unter Hinweis auf die Lohnsteuerrichtlinien ein, dass bei einer Dienstreise, bei der der Arbeitnehmer so weit von seinem ständigen Wohnort arbeite, dass ihm eine tägliche Rückkehr zu seiner ständigen Wohnung nicht zugemutet werden könne, davon auszugehen sei, dass der Einsatzort erst nach einem Zeitraum von sechs Monaten analog zu § 26 Abs. 2 BAO zu einem weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit werde und daher erst ab dem 7. Monat Tages- und Nächtigungsgelder als Betriebsausgaben nicht abzugsfähig seien.

Dazu wird zum einen darauf hingewiesen, dass die genannten Richtlinien lediglich einen Auslegungsbehelf zum Einkommensteuergesetz darstellen und daraus keine über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehenden Rechte und Pflichten abgeleitet werden können. Zum anderen liegt im gegenständlichen Fall keine Dienstreise im Sinne des § 26 Z 4 EStG 1988 vor, sondern eine Reise nach § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988, wobei sich der Reisebegriff mit jenem des § 26 Z 4 EStG 1988 nicht deckt. Auf Reisen iSd § 4 Abs. 5 EStG 1988 bzw. § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 sind die oben angeführten von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze anzuwenden (*Doralt*, Einkommensteuergesetz, Kommentar⁴, § 16, Rz. 186-188).

Durch die Begründung des neuen Mittelpunkts der Tätigkeit in Kiel ist im gegenständlichen Fall die Berücksichtigung eines Verpflegungsmehraufwandes in Höhe des vollen Taggeldes für Deutschland (Euro 35,30) nur für die ersten fünf Tage des Aufenthaltes zu gewähren. Da es sich um eine Auslandsreise handelt kann jedoch zusätzlich für die weiteren 120 Tage ein Verpflegungsmehraufwand in Höhe der Differenz von Euro 8,90 pro Tag zwischen dem für Bundesbedienstete vorgesehenen Tagessatz für Deutschland und dem für Österreich geltenden Tagessatz berücksichtigt werden.

Da die beantragten Nächtigungskosten das gesetzliche Ausmaß gem. § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 nicht überschreiten, steht der Anerkennung als Werbungskosten nichts entgegen.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Wien, am 16. Februar 2009