



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung von Herrn A.B., Wohnadresse, vertreten durch B, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, Kanzleiadresse, vom 5. November 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes C vom 5. Oktober 2010 betreffend Einkommensteuer 2008 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe ist dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Einkommensteuererklärung vom 13.10.2009

Der Berufungswerber (im folgenden „der Bw.“) war im Berufszeitraum hauptberuflich als Beamter bei der Stadtgemeinde D tätig. Nebenberuflich bezog er Einkünfte aus unselbständiger Arbeit als Lehrbeauftragter bei Fachhochschulen bzw. Universitäten in E-Bundesland und in F sowie Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Vortragender. Im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung 2008, elektronisch eingereicht am 13.10.2009, machte er, unter anderem, die im Berufungsfall ausschließlich strittigen Reisekosten für seine Tätigkeit als Lehrbeauftragter geltend.

Einkommensteuerbescheid 2008

Mit Einkommensteuerbescheid 2008 vom 13.10.2009 wurde der Bw. erklärungsgemäß veranlagt. Am 5.10.2010 erfolgte eine Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2008 gem. § 299 BAO. Im neuen Einkommensteuerbescheid 2008 vom 5.10.2010 wurden die Reisekosten zur Gänze mit der Begründung nicht anerkannt, dass Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte gem. §16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag abgegolten seien. Arbeitsstätte sei jener Ort, an dem der Arbeitnehmer für den Arbeitgeber tätig werde. Tatsächliche Fahrtkosten können daher für derartige Fahren nicht berücksichtigt werden. Die Abgeltung eines Verpflegungsmehraufwandes sowie eines Nächtigungsaufwandes setze eine Reise voraus. Die beantragten Tagesgelder sowie Nächtigungskosten stehen im Zusammenhang mit Fahrten Wohnung –Arbeitsstätte und seien somit nicht als Werbungskosten gem. § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 abzugsfähig. Diese Beurteilung ergebe sich aus den für die Lektorentätigkeiten übermittelten Lohnzettel gem. § 84 Abs. 1 EStG 1988.

Berufung vom 5.11.2010

Gegen die Nichtanerkennung der Reisekosten als Werbungskosten wurde am 5.11.2010 Berufung erhoben. Es wurde die Anerkennung der geltend gemachten Reisekosten beantragt.

Die Berufung wendet sich gegen die Rechtsansicht des Finanzamtes, dass die Reisekosten mit dem Pendlerpauschale bzw. dem Verkehrsabsetzbetrag abgegolten seien. Sachverhaltsmäßig wurde ausgeführt, dass die Haupttätigkeit des Bw. in einem Dienstverhältnis zur Stadtgemeinde D mit einem wöchentlichen Ausmaß von 40 Stunden (Vollbeschäftigung) bestehe. Das Pendlerpauschale und der Verkehrsabsetzbetrag stehe allein mit dieser Tätigkeit in Verbindung und decke nur die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ab. Dass damit generell die Geltendmachung von weiteren, zusätzlichen anfallenden Werbungskosten (bzw. Betriebsausgaben) für andere Einkunftsquellen bzw. – wie hier – zusätzliche Fahrtkosten zu weiteren Arbeitsstätten verwirkt wären, sei weder dem Gesetz noch den Lohnsteuerrichtlinien zu entnehmen. Ganz im Gegenteil sprechen die Lohnsteuerrichtlinien die Zulässigkeit der Geltendmachung von Werbungskosten im Zusammenhang mit weiteren Arbeitsstätten explizit an (siehe Rz 294).

Der Bw. habe nämlich neben seiner Haupttätigkeit für die Stadtgemeinde D seit vielen Jahren Einkünfte aus einer weiteren Tätigkeit (Nebentätigkeit) als Fachvortragender für verschiedene Einrichtungen wie Fachhochschulen und Universitäten an ebenso verschiedenen weiteren Arbeitsstätten. In der Vergangenheit seien diese Beschäftigungen durchwegs im Rahmen einer selbständigen Vortragstätigkeit abgerechnet und versteuert worden (Einkünfte aus

selbständiger Arbeit). Die betroffenen Einrichtungen seien jedoch in den letzten Jahren dazu übergegangen, ihre Vortragenden im Rahmen von freien bzw. echten Dienstverhältnissen abzurechnen (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit). Diese Abrechnungsmodalität liege in deren rechtlicher Einschätzung, ohne dass es dem Betroffenen möglich sei, darauf Einfluss zu nehmen. Diese „Umqualifizierung“ der Einkunftsart ändere aber nichts an der grundsätzlich unternehmerischen Ausrichtung dieser weiteren Tätigkeit und der Tatsache, dass damit zusammenhängend zusätzliche Ausgaben und Kosten (u.a. eben Fahrten zu einer weiteren Arbeitsstätte – siehe Lohnsteuerrichtlinien) anfallen und berechtige dieser Umstand unzweifelhaft zur Geltendmachung dieser – seinerzeit als Betriebsausgaben einzustufenden und nunmehr als Werbungskosten zu bezeichnenden – Ausgaben und Kosten.

Berufungsvorentscheidung vom 5.5.2011

Im Rahmen der Berufungsvorentscheidung vom 5.5.2011 wurde der Einkommensteuerbescheid 2008 dahingehend abgeändert, dass Reisekosten iHv EUR 1.197,40 als Werbungskosten anerkannt wurden.

In der gesonderten Bescheidbegründung vom 5.5.2011 wurde ausgeführt, dass die im Kalenderjahr 2008 zugeflossenen Einkünfte im Rahmen von Dienstverhältnisses nach § 25 EStG 1988 erzielt worden seien und dem Lohnsteuerabzug unterliegen, was durch die Übermittlung der Lohnzettel durch den jeweiligen Arbeitgeber zum Ausdruck komme.

Die Anerkennung von Nächtigungs- und Fahrtaufwendungen als Werbungskosten iSd § 16 EStG 1988 sei u.a. dann zulässig, wenn dem Steuerpflichtigen die tägliche Rückkehr vom Beschäftigungsort zum Familienwohnsitz nicht zugemutet werden könne. Einem Steuerpflichtigen könne aufgrund der geltenden Lehre und Rechtsprechung eine tägliche Fahrt zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zugemutet werden, wenn die einfache Wegstrecke bis zu 120 km und die Wegzeit nicht mehr als 1,5 Stunden betrage. Dazu werde im Einzelfall auf das tatsächlich benutzte Verkehrsmittel (PKW) abgestellt.

Für die Strecken D -G-D und D -H-D liege sowohl die Fahrtzeit (1:00 bzw. 1:20h) als auch die Wegstrecke (70 km bzw. 109 km) unter der vom Gesetzgeber als zumutbar angesehenen Grenze. Somit sei für diese Aufwendungen dem Grunde nach eine Berücksichtigung als Werbungskosten im Sinn von Familienheimfahrten oder doppelter Haushaltsführung nicht möglich. Diese Fahrten stellen vielmehr Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte dar und seien mit dem Verkehrsabsetzbetrag gem. § 16 Abs. 1 Z 6 lit. a EStG 1988 abgegolten. Die zusätzliche Gewährung der Pendlerpauschale sei nicht zulässig, da durch die geblockten Veranstaltungstermine (in der Regel einmal monatlich im Semesterzeitraum) die Wegstrecke

Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung nicht überwiegend (mindestens 11 mal) im Lohnzahlungszeitraum (Monat) zurückgelegt werde.

Für die Wegstrecken D -I-D und D -F -D sei eine tägliche Rückkehr an den Wohnort nicht zumutbar. Einerseits betrage die einfache Wegstrecke mehr als 120 km und andererseits sei die Verlegung des Familienwohnsitzes in die Nähe der Arbeitsstätte nicht möglich, da am Familienwohnsitz die Haupteinkünfte erzielt werden.

Die Aufwendungen betreffend Unterkunft und Fahrt für die Vortragstätigkeit an den Unis in I und F können demnach als Kosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten nach § 16 EStG 1988 berücksichtigt werden.

Tagesdiäten seien steuerlich nicht abzugsfähig, da es sich bei den Fahrten um keine Reisen iSd § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 handle.

Die als Werbungskosten beantragten Aufwendungen im Zusammenhang mit der nichtselbständigen Tätigkeit als Vortragender werden laut beiliegender Aufstellung in Höhe von EUR 1.197,40 berücksichtigt.

Vorlageantrag vom 31.5.2011

Mit Anbringen vom 31.5.2011 stellte der Bw. den Antrag, die Berufung vom 5.11.2010 gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 an die Abgabenbehörde zweiter Instanz vorzulegen. Inhaltlich wurde ausgeführt, dass die in der Berufung festgehaltenen Rechtsansicht vollinhaltlich aufrecht erhalten werde, wonach sämtliche Reisespesen (Km-Gelder und Diäten nach G, H, I und F) als Werbungskosten zur Gänze zu berücksichtigen seien und es werde nochmals auf die entsprechenden Ausführungen in den Lohnsteuerrichtlinien (RZ 294) verwiesen. Werde der in der Berufungsvorentscheidung vertretenen differenzierten Rechtsansicht gefolgt – für die Reisen nach G und H stehen keine Werbungskosten zu, für die Reisen nach I und F stehen Werbungskosten in Höhe der Km-Gelder im Rahmen der doppelten Haushaltsführung zu, Diäten haben jedoch außer Ansatz zu bleiben-, so müssten jedenfalls die Fahrten nach H als Werbungskosten angesetzt werden können, weil hier nicht beide Kriterien für die Zumutbarkeit (bis 120 km und weniger als 1 Stunde 30 Minuten für die einfache Strecke) erfüllt seien, sondern nur eines (nämlich Strecke bis 120 km). Die Fahrzeit betrage nach H mehr als 1 Stunde 30 Minuten (nämlich 1 Stunde 49 Min – siehe beigelegter ViaMichelin Routenplaner). Der Grund dafür sei, dass die Durchschnittsgeschwindigkeit in J lediglich 55,1 km/h betrage, auf der K-bundesstrasse und auch der L-autobahn in E-Bundesland viele Geschwindigkeitsbegrenzungen gelten und für die Erreichung der Fachhochschule H im Stadtteil M eine Querung der gesamten Stadt erforderlich sei. Eine tägliche Fahrt zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sei daher jedenfalls auch für H nicht

zumutbar und die Reisekosten seien selbst gemäß der Rechtsansicht der Finanzverwaltung als Werbungskosten zu berücksichtigen. Im Übrigen vertrete der Bw. die Meinung, dass auch die Reisekosten nach G und sämtliche Diäten im Rahmen von Reisekosten absetzbar seien.

Als Nachweis für die Durchschnittsgeschwindigkeit wurde ein Projektbericht mit dem Titel „Ost-West Benchmarking: Die Stellung österreichischer Regionen in Zentraleuropa“ vom Juni 2005, herausgegeben vom Institut für Höhere Studien (IHS), Wien, beigelegt. Auf Seite 9 dieser Studie wird die Durchschnittsgeschwindigkeit (km/h) Straße in Zentraleuropa (Österreich Reihung) für J mit 55,1 angegeben. Die Ermittlung der Straßenfahrzeiten beruht auf Grund des im Jahr 2001 bestehenden Straßennetzes (Seite 1 der Studie).

Vorlage an den UFS

Am 22.6.2011 erfolgte die Vorlage der Berufung zur Entscheidung an den Unabhängigen Finanzsenat.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Streitpunkt:

Strittig ist, ob die im Zusammenhang mit der Lektorentätigkeit in H geltend gemachten Übernachtungskosten, die im Zusammenhang mit der Lektorentätigkeit in G und H geltend gemachten Kilometergelder und die für alle Lektorentage in I, F , G und H beantragten Taggelder als Werbungskosten anzuerkennen sind.

2. Sachverhalt und Beweiswürdigung:

Aus der Aktenlage und durchgeführter eigener Ermittlungen, wie zB. Abfrage der Distanz und Zeit für die strittigen Wegstrecken unter Zuhilfenahme von Routenplanern (Google Maps, Via Michelin und ÖAMTC), ÖBB Fahrplänen und dem Busfahrplan in H wird folgender Sachverhalt der Berufung als entscheidungswesentlich zugrunde gelegt. Der festgestellte Sachverhalt ist bis auf die Entfernungsangaben und Fahrtzeiten unstrittig.

Im Jahr 2008 war der Bw. Beamter bei der Stadtgemeinde D mit einer Wochenarbeitszeit von 40 Stunden. Er war somit vollbeschäftigt.

Wie sich aus seinen erklärten und veranlagten Einkünften ergibt, bezog er als selbständig tätiger Vortragender Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Darüber hinaus bezog er im Jahr 2008 Einkünfte aus unselbständiger Arbeit. Diese ergeben sich – neben seinen Haupteinkünften als Beamter – aus Lektorentätigkeiten an nachfolgend genannten

Bildungseinrichtungen und wurden von den Bildungseinrichtungen gem. § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 dem Lohnsteuerabzug unterworfen:

FH Technikum Kärnten: 1.1.-29.02.
Universität Klagenfurt: 1.3.- 31.07.
Leopold-Franzens-Universität: 16.05. bis 31.05.
Leopold-Franzens-Universität: 1.10. - 31.12.
Universität Klagenfurt : 1.10. - 31.12.
FH Technikum Kärnten: 1.10. - 31.12.

Strittig sind die Reisekosten zum FH Technikum Kärnten, für die der Bw. an 2 Standorten, nämlich G und H , tätig wurde sowie die Zuerkennung von Diäten für sämtliche Tage der Lektorentätigkeit.

Der Bw. war vom 17.1 bis 19.1.2008 in H, am 1.2.2008 in G , vom 12.2. bis 13.2.2008 in H , vom 6.3. bis 7.3.2008 in H , vom 2.10. bis 4.10.2008 in H, am 11.11.2008 in H und vom 13.11. bis 15.11.2011 in H tätig. Seine eigenen Angaben zeigen, dass er im Berufszeitraum nur einmal in G war und dort nicht nächtigte. Bei seiner Lehrtätigkeit in H übernachtete er 3 Mal 2 Tage, 2 Mal 1 Tag und einmal gar nicht.

Für das Wintersemester 2008/2009 liegt der freie Dienstvertrag des Bw. für nebenberufliche LektorInnen nach § 5a FHStG mit dem FH Technikum Kärnten vor. Darin wurde vereinbart, dass der Bw. eine Lehrveranstaltung von 4 Semesterwochenstunden einschließlich der didaktischen Planung und aller Vor- und Nachbereitungsarbeiten übernimmt, die insgesamt einer Leistung von 68 Lehreinheiten (inkl. Gruppenteilungen und Prüfungsstunden) entspricht. Punkt 4 2. Absatz des Vertrages hält fest, dass die Einkünfte im Rahmen des Lehrauftrages dem Lohnsteuerabzug gemäß § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 unterliegen.

Nach den – nicht bestrittenen – Angaben des Bw. unterrichtet er zur Erbringung dieser vereinbarten Lehreinheiten im Schnitt 30 Semesterwochenstunden, der Rest seiner Zeit entfällt auf Vor- und Nachbereitungsarbeiten und die Abhaltung von Prüfungen. Der Unterricht fand auf seinen Wunsch jeweils geblockt in Blockveranstaltungen, meist am Freitag und Samstag, statt. Diese Vereinbarung wurde auch für das Wintersemester 2007/2008 getroffen.

Der Bw. beschreibt seine Lektorentätigkeit am Beispiel Sommersemester 2011 FH Kärnten glaubwürdig wie folgt: *„Donnerstag: Fahrt von seiner Heimadresse zur Stadtgemeinde D (DG), am späteren Nachmittag Weiterreise nach H (FH), nach F (Uni) oder I (Uni I). Nächtigung von Donnerstag auf Freitag. Freitag ab ca. 7.30 Vorbereitung der LV an den Instituten, Beginn der LV 08.30 oder 9.00 Uhr. Im Schnitt werden die Lehrveranstaltungen von 20 bis 35 Studierenden besucht. 9 Unterrichtsstunden am Freitag bis ca. 18.00 Uhr. Nachbereitung der Veranstaltung (Beurteilung, etc.) und Vorbereitung des Folgetages.*

Nächtigung von Freitag auf Samstag. Samstag ab ca. 7.30 Uhr Vorbereitung der Lehrveranstaltung an den Instituten, 6 Unterrichtseinheiten. Nachbereitung, Beurteilung, Führen von Aufzeichnungen und Dokumentationen bis ca. 17.00 Uhr. Rückreise nach D mit Ankunft um ca. 19.00 bis 20.00 Uhr."

Der Bw. wohnt in D rund 1,3 km von seinem Arbeitsplatz im Stadtamt entfernt. Dies entspricht einer Fahrzeit von rund 4 Minuten (Quelle: google.maps) oder einer Gehzeit von 16 Minuten.

Tritt er seine Fahrt nach G direkt von seinem Wohnsitz an, so beträgt die Fahrstrecke an die FH Technikum Kärnten, Standort G , 69,9 km und die Fahrzeit ca. 58 Minuten (Quelle: google.maps). Fährt er hingegen zunächst über seinen Arbeitsplatz und von dort zur FH in G, so beträgt die Distanz 69,4 km mit einer Dauer von ca. 56 Minuten (Quelle: google.maps). G ist von D mit dem Zug in ca. 1 Stunde erreichbar (Fahrzeiten in der Zeit zwischen 6:12 und 19:00 zwischen 53 Minuten und 63 Minuten, Zug um 15:04 braucht nur 45 Minuten), die Wegzeit vom Bahnhof in G zum FH-Standort beträgt 15 Minuten. Bei der Rückfahrt bewegt sich die Fahrzeit zwischen 55 und 65 Minuten, wobei ebenfalls einmal am Tag um 12:11 ein OEC Zug mit 45 Minuten fährt. Es geht ungefähr jede Stunde ein Zug in jede Richtung, in der Zeit von 5:20 bis 19:18 nach G und in der Zeit von 6:24 bis 20:42 nach D . Die reine Gehzeit vom Wohnsitz des Bw. zum Bahnhof beträgt 16 Minuten, vom Arbeitsplatz bis zum Bahnhof 1 Minute.

Wenn der Bw. zur FH nach H fährt, stellt sich die Distanz und Reisezeit, je nachdem, welcher Routenplaner herangezogen wird, wie folgt dar:

vom Wohnort nach FH H							
		Kilometer	Dauer	Strecke			
Google Maps		112	01:22	über B 100 u. A 10			
		113	01:37	über B 100 und B 111			
Via Michelin		117	01:38	schnellste Route: B 100 u. A10			
		112	01:45	empfohlene Strecke: B 100 u. A 10			
ÖAMTC		116,9	01:43	empfohlene Strecke: über B 100 u. A 10			
		111,9	01:45	kürzeste Strecke: B 100 u. A 10			
vom Arbeitsplatz nach FH H							
		Kilometer	Dauer				
Google Maps		111	01:20	über B 100 u. A 10			
		112	01:35	über B 100 u. B 111			
Via Michelin		116	01:35	schnellste Route: B 100 u. A10			
		116	01:35	empfohlene Strecke: B 100 u. A 10			
ÖAMTC		116,3	01:41	über B 100 u. A 10			
		111,2	01:43	kürzeste Strecke: B 100 u. A 10			

Bei allen Routenplanern ist der empfohlene Hauptweg der selbe, zunächst wird die K-Bundesstrasse B100/E66 passiert, in der Höhe von G wird auf die Autobahn A 10 gewechselt. Die unterschiedlichen Kilometerzahlen kommen vor allem dadurch zustande, weil unterschiedliche Autobahnausfahrten und in der Folge unterschiedlich Strassen in H vorgeschlagen werden.

Der Routenplaner von Via Michelin weist als einziger der drei Routenplaner bei der Wegbeschreibung zahlreiche Geschwindigkeitsbeschränkungen auf der vorgeschlagenen B100/E66 aus und untermauert dadurch glaubwürdig die Angaben des Bw, dass die Route von D nach H vielfachen Geschwindigkeitsbeschränkungen unterliegt und deshalb die Fahrt bei Einhaltung der zulässigen Höchstgeschwindigkeiten dorthin länger dauert, als aufgrund der Distanz anzunehmen wäre. Die längere Fahrtdauer deckt sich auch mit den Angaben im Routenplaner des ÖAMTC. Der UFS geht daher davon aus, dass die Fahrzeit mit dem PKW von D an die FH H jedenfalls 1:35 vom Arbeitsplatz bzw. 1:38 vom Wohnort aus beträgt.

Der vom Bw. beigelegt Routenplaner von Via Michelin, der eine Fahrzeit von 1:49 Stunden bei einer Entfernung von 108 Kilometern angibt, konnte nur bedingt nachvollzogen werden. Der Bw. hat bei Abfahrt nur den Ort eingegeben, hingegen bei der Ankunft die genaue Adresse. Der UFS hat dagegen auch in D die genaue Adresse eingegeben. Selbst bei Eingabe derselben Parameter, wie sie der Bw. in seinem Auszug des Via-Michelin Routenplaners eingegeben hat, wurde dieselbe Kilometeranzahl und Zeitdauer nicht ausgewiesen. Im Unterschied zu den

oben genannten Varianten mit Ausnahme der zweiten Variante bei Google Maps hat der Bw. eine Route gewählt, die bis nach H auf der K- Bundesstrasse und nicht auch teilweise über die Autobahn führt.

Unstrittig ist, dass dem Bw. die Fahrt an die FH H mittels öffentlicher Verkehrsmittel aufgrund der langen Anfahrtszeit nicht zumutbar ist. Das Finanzamt hat diesbezüglich kein Vorbringen erstattet. Eigene Ermittlungen des UFS unter Zuhilfenahme von HAFAS, des Busfahrplanes in H ab 9.12.2012 (Für 2008 war kein Busfahrplan auffindbar. Es ist jedoch aufgrund der Ankündigung des Busunternehmens im Internet, dass ab 9.12.2012 direkt von der Innenstadt zur FH H eine Verbindung besteht, davon auszugehen, dass die Verbindungen vorher schlechter waren) haben ergeben, dass unter Berücksichtigung von Wartezeiten zumindest jeweils auf einer Fahrtstrecke eine Wegzeit von über 2,5 Stunden erreicht wird.

3. Rechtliche Beurteilung:

3.1. Nach § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 sind Einkünfte aus unselbständiger Arbeit Bezüge, Auslagenersätze und Ruhe-(Versorgungs-)Bezüge von Vortragenden, Lehrenden und Unterrichtenden, die diese Tätigkeit im Rahmen eines von der Bildungseinrichtung vorgegebenen Studien-, Lehr- oder Stundenplanes ausüben, und zwar auch dann, wenn mehrere Wochen- oder Monatsstunden zu Blockveranstaltungen zusammengefasst werden. Der Bw. unterrichtete nach dem Sachverhalt im Jahr 2008 im Wintersemester 2007/2008 und im Wintersemester 2008/2009 jeweils 4 Wochenstunden an der FH Technikum Kärnten. Er war in deren Lehrplan integriert. Er erfüllte somit die Voraussetzungen des § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988. Seine Einkünfte, mag auch das Vertragsverhältnis in anderen Rechtsgebieten als freies Dienstverhältnis einzustufen sein, sind daher zu Recht als Einkünfte aus unselbständiger Arbeit mit Lohnsteuerabzug behandelt worden.

Einkünfte nach § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 sind nach den gleichen Grundsätzen wie Einkünfte aus einem Dienstverhältnis nach § 25 Abs. 1 Z 1 lit a EStG 1988 durch Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu ermitteln. Es kann daher im Berufungsfall dahingestellt bleiben, ob nicht ohnehin ein Dienstverhältnis nach § 47 Abs. 2 Satz 1 und 2 EStG 1988 vorliegt.

Durch die Einstufung der Lektorentätigkeit als steuerlich fiktives Dienstverhältnis kommt es daher im Vergleich zur nach Aussagen des Bw. bisherigen Behandlung als steuerliche selbständige Tätigkeit zum Wechsel der Einkünfteermittlung von der Einnahmen-/Ausgabenrechnung zur Überschussrechnung. Der wesentliche Unterschied zwischen diesen beiden Einkünfteermittlungsarten ist im Berufungsfall, dass im Bereich der betrieblichen Einkünfte Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte als Betriebsausgaben abzugsfähig

sind, hingegen Fahrten eines Nichtselbständigen zwischen Wohnung und Arbeitsstätte durch den Verkehrsabsatzbetrag und das Pendlerpauschale abgegolten sind (Jakom/Lenneis, EStG 2013, § 4 Rz 330, Stichwort: Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte).

3.2. Die Abzugsfähigkeit der geltend gemachten Aufwendungen iZm der Lektorentätigkeit an der FH Technikum Kärnten, das sind im Berufungsfall Fahrtkosten, Übernachtungskosten und Diäten, hängt daher davon ab, ob sie Werbungskosten iSd § 16 Abs. 1 EStG 1988 darstellen. § 16 Abs. 1 EStG 1988 definiert Werbungskosten allgemein als Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Daneben führt § 16 EStG 1988 iVm § 20 EStG 1988 ausdrücklich bestimmte Werbungskosten an und legt die Voraussetzungen und allenfalls die Höhe deren Abzugsfähigkeit fest.

Im Berufungsfall ist zunächst zu entscheiden, ob die geltend gemachten Werbungskosten als Kosten der doppelten Haushaltsführung, als Aufwendungen iZm Fahrten Wohnung-Arbeitsstätte anzusehen sind oder unter den allgemeinen Werbungskostenbegriff fallen.

3.2.1. Doppelte Haushaltsführung

a. Unterhält der Steuerpflichtige neben seinem Wohnsitz am Familienwohnsort (Familienwohnsitz) einen zweiten Wohnsitz am Ort der Beschäftigung (Berufswohnsitz), dann sind die Aufwendungen für den zweiten Wohnsitz als Werbungskosten abzugsfähig, wenn der zweite Wohnsitz (Doppelwohnsitz) beruflich bedingt ist. Die Begründung eines Doppelwohnsitzes ist beruflich veranlasst, wenn der Familienwohnsitz vom Beschäftigungsort des Abgabepflichtigen so weit entfernt ist, dass ihm eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann und entweder die Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsortes nicht privat veranlasst ist oder die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort nicht zugemutet werden kann.

Der Haushalt am Beschäftigungsort muss keinen Wohnsitz iSd § 29 BAO darstellen; auch die Anmietung eines Hotelzimmers, wie im Berufungsfall, oder die entgeltliche Zurverfügungstellung einer Schlafstelle begründet einen eigenen Haushalt am Beschäftigungsort (Atzmüller/Lattner in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 16 Anm 26, Stichwort „Doppelte Haushaltsführung“ (Stand 1.6.2013, rdb.at), aA UFS vom 30.12.2008, GZ RV/0356-I/08).

Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr an den Familienwohnsitz ist nach Rz 342 LStR 2002 jedenfalls dann anzunehmen, wenn der Familienwohnsitz vom Beschäftigungsort mehr als 120 Kilometer entfernt ist. In begründeten Einzelfällen kann schon bei einer kürzeren (schlechte

Verkehrsverbindungen oder unregelmäßige Arbeitszeit) Wegstrecke Unzumutbarkeit angenommen werden.

Als Werbungskosten im Rahmen der doppelten Haushaltsführung kommen im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung die Aufwendungen für eine zweckentsprechende Wohnung (Hotelzimmer) des Steuerpflichtigen am Dienort in Betracht und die Kosten für Familienheimfahrten, das sind die Fahrten zwischen dem Berufswohnsitz und dem Familienwohnsitz. Die Abzugsfähigkeit der Familienheimfahrten ist der Höhe nach durch § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 mit dem höchsten Pauschbetrag gem. § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c leg.cit. begrenzt.

Ein Verpflegungsmehraufwand könnte hingegen, wenn kein eigener Haushalt besteht und sich daher der Steuerpflichtige am Tätigkeitsort in seiner Unterkunft nicht verpflegen kann, nur, wenn überhaupt, analog zu einer Reise in der Anfangsphase abzugsfähig sein (Doralt, EStG. 13. Auflage, § 16 Rz 200/12).

b. Dem Bw. ist eine Verlegung seines Familienwohnsitzes nicht zumutbar, da er an diesem seine Haupteinkünfte erzielt. Die Distanz nach I bzw. F beträgt jeweils über 120 Kilometer. Das Finanzamt ist daher bei den Aufwendungen betreffend F und I vom Vorliegen jeweils temporärer doppelter Haushaltsführung ausgegangen und hat die Fahrtkosten sowie die Übernachtungskosten anerkannt.

c. Im Hinblick auf seine Lektorentätigkeit in H und G ist strittig, ob dem Bw. eine tägliche Rückkehr zumutbar ist.

Hierbei ist zwischen H und G zu unterscheiden.

H :

Die Distanz zwischen dem Wohnort des Bw. und der FH Kärnten, Standort H, liegt, wie die Tabelle zeigt, knapp unter 120 Kilometer. Die Fahrzeit liegt jedenfalls bei 95 Minuten eine Strecke. Die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel ist aufgrund der langen Wegzeit nicht zumutbar.

Das Finanzamt hat die Anerkennung der Fahrtkosten und Übernachtungskosten deswegen versagt, weil eine tägliche Fahrt zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zugemutet werden kann, wenn die einfache Wegstrecke bis zu 120 km und die Wegzeit nicht mehr als 1,5 Stunden beträgt. Dem Bw. ist beizupflichten, dass bei Befolgung der Ansicht des Finanzamtes die Fahrtkosten nach und die Übernachtungskosten in H zuzuerkennen gewesen wären, weil auf Basis der getroffenen Sachverhaltsfeststellungen nicht beide Kriterien für die Zumutbarkeit

(bis 120 km und weniger als 1 Stunde 30 Minuten für die einfache Strecke) erfüllt gewesen sind, sondern nur eines (nämlich Strecke bis 120 km).

Für den UFS ist allerdings unklar, woher die Beschränkung der Dauer der Wegzeit mit 1,5 Stunden stammt. Die Lohnsteuerrichtlinien (LStR 2002, Rz 342) stellen im Regelfall nur auf ein Unzumutbarkeitskriterium, nämlich die Wegstrecke, ab und lassen nur in Ausnahmefällen kürzere Distanzen zu. Es kann aber dahin gestellt bleiben, wie die Regelung in Rz. 342 LStR 2002 auszulegen ist, da diese für den UFS keine Bindung entfaltet.

Wie die erst jüngst ergangene VwGH-Entscheidung (VwGH vom 31.7.2013, 2009/13/0132) zeigt, kommt es für die Beurteilung der „Zumutbarkeit der täglichen Rückkehr“ wesentlich auf die tägliche Wegzeit an. Der VwGH kam im zitierten Erkenntnis zum Ergebnis, dass einem Arbeitnehmer ein tägliches Pendeln zwischen Arbeitsstätte und Familienwohntort unter täglicher Zurücklegung einer Distanz von etwa 262 km großteils auf der Autobahn mit einem – bei „Ausnutzung der Höchstgeschwindigkeiten“ – Zeitaufwand von jeweils insgesamt 140 Minuten nicht zumutbar ist und daher eine Zweitwohnung im Einzugsbereich des Beschäftigungsortes beruflich veranlasst ist. Aus der weiteren Begründung der Entscheidung ist nach Ansicht des UFS abzuleiten, dass im Hinblick auf die Auslegung des Begriffes der zumutbaren Weg-/Fahrzeit in anderen Bestimmungen des EStG (§ 34 Abs. 8 EStG 1988 iVm § 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz 1992 iVm §§ 1 und 2 der Verordnung BGBl. Nr. 624/1995 i.d.F. BGBl. II Nr. 449/2001) bzw. im Arbeitslosenversicherungsgesetz (§ 9 Abs. 2 Arbeitslosenversicherungsgesetz 1977 i.d.F BGBl. Nr. 104/2007) von einer Begrenzung der zumutbaren täglichen Wegzeit mit insgesamt nicht wesentlich mehr als zwei Stunden auszugehen ist.

Der Bw. müsste nach den Sachverhaltsfeststellungen für die Hin- und Rückfahrt an einem Tag mehr als 3 Stunden aufwenden. Ihm ist daher eine tägliche Rückkehr nicht zumutbar. Die Voraussetzungen für eine temporäre doppelte Haushaltsführung liegen daher bei seiner Lehrbeauftragtentätigkeit für die FH Kärnten, Standort H, vor. Die angefallenen Übernachtungskosten iHv EUR 690,00 und die geltend gemachten Fahrtkosten iHv EUR 511,25 sind als Werbungskosten zu berücksichtigen. Die Fahrtkosten finden unter Berücksichtigung der bereits zuerkannten Fahrtkosten für die Lehrtätigkeit an die Universitäten I und F in dem mit dem höchsten Pendlerpauschale limitierten Monatsbetrag für Familienheimfahrten von EUR 244,25 (bis 30.6.2008) bzw. EUR 281,00 (ab 1.7.2008) Deckung.

G:

Die Fahrt nach G liegt weder distanzmäßig noch, was die Wegzeit betrifft, über der Zumutbarkeitsgrenze. Dem Bw. stehen daher aus dem Titel der doppelten Haushaltsführung keine Fahrtkosten zu.

Es ist daher in der Folge zu prüfen, ob die Fahrtkosten nach G aus einem anderen Werbungskostentitel abzugsfähig sind.

d. Im Hinblick darauf, dass der Bw. nach seinen eigenen Angaben bereits viele Jahre für die genannten Bildungseinrichtungen, wenn auch auf selbständiger Basis, tätig war, liegt die Anfangsphase seiner Tätigkeit an diesen Standorten und damit das Kennenlernen der örtlichen Gegebenheiten bereits vor Beginn des Berufszeitraumes. Er hat diese Orte bereits so oft aufgesucht, dass ihm die örtlichen Verpflegungsmöglichkeiten an diesen Orten hinreichend vertraut waren, dass ein Verpflegungsmehraufwand nicht mehr unterstellt werden kann. Das gilt auch für seine Lektorentätigkeit in G und H.

Für die Fahrt des Bw. nach G kommt überdies hinzu, dass die Distanz zwischen D und G einer Entfernung entspricht, die viele Arbeitnehmer täglich pendeln. Diesen Arbeitnehmern steht ebenfalls für den Aufenthalt am Dienstort kein Taggeld zu. Der Bw. kehrte ebenso wie diese noch am selben Tag an seinen Wohnort zurück und konnte daher Frühstück und Abendessen zuhause einnehmen. Verköstigen sich Arbeitnehmer untertags auswärts, so werden die Verpflegungsmehraufwendungen dem Bereich der privaten Lebensführung zugeordnet und sind nicht abzugsfähig.

Der Bw. hat daher für sämtliche seiner nebenberuflichen Lektorentätigkeiten keinen Anspruch auf Abzugsfähigkeit von Diäten.

3.2.2 Reisekosten:

Werbungskosten sind auch Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen (§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988). Soweit Reisekosten nach § 4 Abs. 5 und § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 nicht abzugsfähig sind, dürfen sie nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. c EStG 1988 nicht abgezogen werden.

Eine beruflich veranlasste Reise liegt nicht vor, wenn das **Ziel der Reise der Dienstort ist** (VwGH 20.06.2000, 98/15/0066). Der Bw. hat mehrere Dienstorte aufgrund unterschiedlicher Dienstgeber. Er fährt seine im Rahmen jedes einzelnen steuerlichen Dienstverhältnisses festgelegten Dienstorte von seiner Wohnstätte oder von seinem Arbeitsplatz aus an.

Das Aufsuchen dieser Dienstorte stellt keine beruflich veranlasste Reise dar, weil Ziel seiner Reise der vereinbarte Mittelpunkt seiner Tätigkeit ist. Aus dem Reisebegriff kann der Bw.

daher keinen Anspruch auf Abgeltung seiner beantragten Übernachtungskosten und Diäten ableiten.

3.2.3. Fahrtkosten

Fahrtkosten stellen keine spezifischen Reisekosten iSd § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 dar, sondern sind als Werbungskosten allgemeiner Art gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 zu berücksichtigen (VwGH 8.10.1988, 97/15/0073). Daher stehen Fahrtkosten auch bei Begründung eines weiteren Mittelpunktes der Tätigkeit zu, außer es liegen Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte vor.

Kosten für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Arbeitsweg) werden aus Vereinfachungsgründen in pauschaler Form gem. § 16 Abs. 1 Z 6 durch den Verkehrsabsetzbetrag und ein gegebenenfalls zustehendes Pendlerpauschale abgegolten, die allen aktiven Arbeitnehmern unabhängig von den tatsächlichen Kosten zusteht. Kennzeichnend für diese Fahrten ist, dass sie mit dem Ziel unternommen werden, die Arbeitsstätte aufzusuchen oder von dieser in die Wohnung zurückzukehren (Atzmüller/Lattner in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 16 Anm 26, Stichwort „Fahrtkosten“ (Stand 1.6.2013, rdb.at)). Das Pendlerpauschale steht dem Arbeitnehmer überdies nur zu, wenn er die Wegstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt. Nach herrschender Meinung muss die Strecke Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung im Kalendermonat an mehr als zehn Tagen zurückgelegt werden (vgl. Jakom/Lenneis, EStG § 16 Rz 26). Diese Voraussetzung liegt im Berufungsfall für die Fahrt von D nach G, die im Jahr 2008 nur einmal durchgeführt wurde, unstrittig nicht vor. Pendlerpauschale steht dem Bw. daher nicht zu.

Der Bw. beruft sich in seinen Eingaben auf Rz 294 der LStR 2002. Danach stehen bei Fahrten zwischen zwei oder mehreren Mittelpunkten der Tätigkeit Fahrtkosten (zB in Höhe des Kilometersgeldes) zu (vgl. VwGH 09.11.1994, 92/13/0281). Voraussetzung für die Berücksichtigung von Fahrtkosten als Werbungskosten ist aber, dass ein zusätzlicher Aufwand für diese Fahrten entsteht, und dieser Aufwand nicht bereits durch den Verkehrsabsetzbetrag und das Pendlerpauschale abgegolten wurde. Nach der VwGH-Rechtsprechung liegt kein zusätzlicher Aufwand vor, wenn Fahrten von einem Arbeitsplatz, der mit dem Wohnsitz ident ist, zu einem weiteren Arbeitsplatz unternommen werden (VwGH 16.9.2003, 97/14/0173). Im Berufungsfall liegt eine (weitgehende) Identität zwischen Wohnort und Hauptarbeitsort vor. Nach den Sachverhaltsfeststellungen beträgt die Distanz zwischen diesen beiden Orten 1,3 Kilometer. Wie die Gegenüberstellung der Kilometerangaben für die Entfernung Wohnort-G und Arbeitsort-G zeigen, verkürzt sich bei Antritt der Fahrt vom Arbeitsplatz zur FH G die

Wegstrecke um 0,5 Kilometer. Ein zusätzlicher Aufwand entsteht daher nach Ansicht des UFS nicht.

Ein anderes Verständnis würde zu dem nicht überzeugenden Ergebnis führen, dass für solche Fahrten, bei denen der Wohnort und der Arbeitsort knapp beieinander liegen und der Bw. überdies den Termin in G weitgehend selbst festlegen kann (Beim Termin in G handelte es sich um eine Besprechung wegen Erstbetreuung von Diplomarbeiten mit zwei Diplomanden zur Erstellung des Exposés), der Bw. es sonst in der Hand hätte, mit dem Ausgangspunkt seiner Reise – Arbeitsort oder Wohnort – selbst zu bestimmen, ob Werbungskosten anfallen oder nicht, wenn er, so wie der Bw. behauptet, immer zunächst den Umweg über das Büro wählt, dort – möglicherweise nur geringfügig - arbeitet und die Fahrten von dort aus dann fortsetzt.

3.3. Aus den angeführten Gründen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Innsbruck, am 12. November 2013