



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Ing. Mag. (FH) F.W., Adr., vom 15. August 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln vom 5. August 2004 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2003 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches. Die festgesetzte Einkommensteuer beträgt € - 1.556,68.

### Entscheidungsgründe

**A)** Die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2003 (OZ 1/2003) erstellte der Bw. am 4. Juli 2004 und erklärte eine bezugsauszahlende Stelle. Als Sonderausgaben erklärte der Bw. Prämien für freiwillige Personenversicherungen in Höhe von € 134,27 und Kirchenbeiträge in Höhe von € 105,73. An Werbungskosten machte der Bw. folgende Positionen geltend: Arbeitsmittel in Höhe von € 4,18, Fachliteratur in Höhe von € 175,84, Reisekosten in Höhe von € 3.716,64, Fortbildungs- und abzugsfähige Ausbildungskosten sowie Umschulungen € 726,72.

**B)** Mit Ergänzungsersuchen vom 28. Juli 2004 (OZ 3/2003) wurde der Bw. ersucht, die Unterlagen betreffend der geltend gemachten Werbungskosten (Arbeitsmittel, Fachliteratur, Reisekostenaufstellung bzw. Fahrtenbuch und Fortbildungskosten) nachzureichen.

**C)** Mit Schreiben vom 30. Juli 2004 (OZ 2 ff./2003) beantwortete der Bw. das Ergänzungsersuchen und führte aus, dass er anbei die gewünschten Unterlagen betreffend die Werbungskosten übermittle. Er besuche seit September 2002 eine Fachhochschule für Unternehmensführung/Management (FHW 1180 Wien, Währinger Gürtel). Die Werbungskosten beträfen diese Fachhochschule. In den Beiblättern finde sich eine detaillierte Auflistung der Werbungskosten inkl. Fahrtenbuch und Kopien der einzelnen Rechnungen. Beim Fahrtenbuch sind sämtliche Tage vom 7. Jänner bis 19. Dezember 2003 nach den jeweiligen Zeitangaben (meistens 17:30 bis 22:45, weiters Urlaubstage und sechs Samstage, an denen ganztags unterrichtet wurde), den Kilometerständen und den geltend gemachten Kilometern (einheitlich mit 72 km) aufgelistet. Als Beginnzeit an Arbeitstagen wurde einheitlich 17:30 angegeben. Daraus errechnete sich eine Gesamtkilometerleistung von  $10.440 \text{ km} \times € 0,356 = € 3.716,64$ . Unter OZ 8 wird die Fachliteratur mit Rechnungskopien belegt, unter OZ 9 die beiden Semesterbestätigungen für die Studiengebühr.

**D)** Der Einkommensteuerbescheid für 2003 wurde am 5. August 2004 (OZ 10 ff./2003) erstellt. Von den steuerpflichtigen Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit in Höhe von € 17.977,57 wurden Werbungskosten in Höhe von € 3.336,80 abgezogen, sodass sich ein Gesamtbetrag der Einkünfte von € 14.640,77 ergab. Die abgezogenen Werbungskosten in Höhe von € 3.336,80 errechnen sich wie folgt:

- Arbeitsmittel: € 4,18;
- Fachliteratur: € 175,80;
- Studiengebühren: € 726,72;
- Reisekosten: 139 Tage zu 46 km (Gablitz Wien und retour): 6.394 km und sechs Samstage zu 72 km = 432 km, in Summe 6.826 km  $\times € 0,356 = € 2.430,06$ .

Bei den Sonderausgaben wurde der Pauschbetrag von € 60,00 und der Kirchenbeitrag von € 75,00 abgezogen, sodass sich ein steuerpflichtiges Einkommen von € 14.505,77 ermittelte. Aus diesem Betrag errechnete sich nach Abzug des allgemeinen Steuerabsetzbetrages, des Verkehrs- und des Arbeitnehmerabsetzbetrages eine Einkommensteuer von € 1.975,44. Nach Abzug der anrechenbaren Lohnsteuer in Höhe von € 3.120,53 wird eine Abgabengutschrift von € 1.145,09 ausgewiesen.

In dem für dieses Verfahren relevanten Teil wurde der Bescheid wie folgt begründet:

Gemäß § 16 EStG 1988 zählten zu den Werbungskosten auch Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Diese (Ausgaben) seien regelmäßig mit dem Verkehrsabsetzbetrag und einer gegebenenfalls zustehenden Pendlerpauschale abgegolten – und zwar auch dann, wenn diese Strecke mehrmals täglich zurückgelegt werde. Die Berücksichtigung zusätzlicher Kosten sei zufolge des eindeutigen Gesetzeswortlautes

unzulässig. Aufwendungen für Fahrten von der Wohnung an den Dienstort, bei denen die Arbeitsstätte nicht aufgesucht werde, seien nur insoweit als Werbungskosten zu berücksichtigen, als sie den Aufwand für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte überstiegen (VwGH vom 27. März 1996, 92/13/0205). Für die Fahrten zu der Fortbildungsstätte könnten daher nur die Mehrkilometer (Dienstort – Fortbildungsstätte – Dienstort, je Fahrt 46 km), außer an den Samstagen, an denen je Fahrt 72 km berechnet wurden, berücksichtigt werden.

**E)** Mit Schreiben vom 15. August 2004 (OZ 14/2003) erhob der Bw. gegen den Einkommensteuerbescheid laut Abschnitt D) **Berufung** und führte dazu aus:

Wie aus seinem detailliert geführten Fahrtenbuch ersehen werden könne, seien keine Kilometer, welche vom Wohnort zur Arbeitsstätte zurückgelegt worden seien, als Werbungskosten berücksichtigt worden. Tatsächlich sei die Fahrt zur Fachhochschule erst ca. 1,5 Stunden nach Rückkehr von der Arbeitsstätte zum Wohnort angetreten worden. Da er in der Baubranche tätig sei, beginne sein Arbeitstag aufgrund von morgendlichen Baubesprechungen schon um 6:30 bzw. 7:00. Um zwischen der Arbeitszeit und der Fachhochschule eine Pause einzulegen, endete seine Arbeitszeit um 15:30 (Rückkehr an Wohnort ca. 15:45). Um ca. 17:30 beginne dann die Fahrt zur Fachhochschule, d. h. die tatsächlichen Kosten, welche der Arbeitgeber nicht habe berücksichtigen können und welche nicht durch den Verkehrsabsatzbetrag abgegolten seien, seien von seinem Wohnort aus entstanden.

Des Weiteren sei daher die Strecke vom Wohnort zur Arbeitsstätte nicht mehrmals zurückgelegt worden, sondern zuerst die Strecke Wohnort – Arbeitsstätte – Wohnort und danach die Strecke Wohnort – Fachhochschule – Wohnort. Da das Finanzamt an Samstagen die vollen Kilometer berücksichtigt habe und es keinen Unterschied Samstag und den restlichen Wochentagen gebe (an allen Tagen beginne die Fahrt zur Fachhochschule vom Wohnort, ersuche er die Tage Montag bis Freitag wie die Samstage zu bewerten. In der Bescheidbegründung werde nur angeführt, dass während der Fahrt vom Wohnort zur Arbeitsstätte (oder umgekehrt) zusätzlich entstandene Kilometer nicht voll (vom Wohnort) als Werbungskosten geltend gemacht werden könnten. Wie aber aufgrund seines Fahrtenbuches und der oben angeführten Beschreibung ersehen werden könne, seien die Fahrten zur Fachhochschule weder bei der Arbeitsstätte begonnen noch dort beendet worden.

**F)** Mit **Berufungsvorentscheidung** vom 19. Jänner 2005 (OZ 16/2003) wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Zur Begründung wurde ausgeführt:

Auch in jenen Fällen, bei denen die Dienstreise (auch Fahrten zu Fortbildungsveranstaltungen) faktisch von zu Hause angetreten werde und der Arbeitsort (wohl gemeint: Arbeitsstätte) an

diesen Tagen nicht aufgesucht werde, könnten nur Zusatzkosten für die Strecke Arbeitsstätte – Fortbildungsstätte geltend gemacht werden, da sämtliche (auch mehrmals täglich durchgeführte) Fahrten zwischen Wohnort – Dienstort (auch hier gemeint: Arbeitsstätte) mit dem Verkehrsabsatzbetrag und der Pendlerpauschale abgegolten seien. Auf die Entscheidung des unabhängigen Finanzsenates RV/0825-W/02 sowie das VwGH-Erkenntnis vom 28. März 2000, 97/14/0103, werde verwiesen. Die beantragten Werbungskosten (Fahrtengeld) könnten daher nicht berücksichtigt werden.

**G)** Mit Schreiben vom 5. Februar 2005 (OZ 17/2003) stellte der Bw. den **Vorlageantrag**. Wie aus seinem Berufungsschreiben vom 15. August 2004 und seinem detaillierten Fahrtenbuch entnommen werden könne, seien keine Kilometer, welche vom Wohnort zur Arbeitsstätte zurückgelegt worden seien, als Werbungskosten berücksichtigt worden. Der Bw. weise ausdrücklich darauf hin, dass die beantragten Fahrten weder mit dem Ziel unternommen worden seien, die Arbeitsstätte aufzusuchen und von dieser in die Wohnung zurückzukehren. Daher seien diese Fahrten nicht mit dem Verkehrsabsatzbetrag abgegolten. Wie aus seinem detailliert geführten Fahrtenbuch entnommen werden könne, seien die Fahrten zur Fortbildungsstätte zusätzlich angefallen, und diese Fahrten seien nicht mit dem Aufsuchen der Arbeitsstätte und mit der Heimfahrt von dieser verbunden gewesen. Des Weiteren liege die besuchte Fachhochschule nicht in der Nähe seiner Arbeitsstätte oder seines Wohnortes. Daher ersuche er die Fahrtaufwendungen wie beantragt (72 km) in ihrer tatsächlichen Höhe als Werbungskosten zu berücksichtigen.

**H)** Laut Aktenvermerk des Finanzamtes vom 8. Februar 2005 (OZ 2/2003) sei der Bw. bei der Firma G. Ges. mbH. technischer Zeichner im Innendienst. Die Dienstzeiten seien von 6:30 oder 7:00 bis 16:00 gewesen. Nach Beendigung des Kurses wolle er in Richtung Geschäftsführerebene bei der genannten Firma tätig sein. Seitens der Firma seien auch schon Vorschläge gemacht worden, allerdings noch nichts Konkretes. Der Bw. habe vom Dienstgeber keine Ersätze bekommen.

**I)** Mit Schreiben vom 22. August 2007 erging an den Bw. ein Vorhalt folgenden Inhaltes:

- 1) Er werde ersucht, zu der beigelegten Landkarte, die die drei Bezugspunkte S. – Ga. – Wien darstelle, schriftlich Stellung zu nehmen, insbesondere zu der Sinnhaftigkeit an einem Arbeitstag vom Arbeitsort Ga. 12,65 km zum Wohnort S. zurückzufahren und dann die gesamte Strecke von 42,75 km zur Stoßzeit nach Wien zur Fachhochschule zu fahren. Es werde auch gebeten, die genaue Adresse der Fortbildungseinrichtung bekanntzugeben.
- 2) Er werde ersucht, von seiner Arbeitgeberfirma bestätigte Anwesenheitsaufzeichnungen der Monate Jänner bis Dezember des Jahres 2003 beizubringen. Es gehe darum, seine genauen Zeiten für sein „kommen“ und „gehen“ an den einzelnen Arbeitstagen aufzulisten. Weiters wurden Kopien von drei Routenplanern beigelegt, nämlich

- Ga. , Adr.1 nach 1180 Wien, Währinger Gürtel mit 21,91 km und 42 Minuten;
- S. , Adr.2 nach Ga. , Adr.1 mit 12,65 km und 16 Minuten;
- S. , Ge. nach 1180 Wien, Währinger Gürtel mit 42,75 km und 54 Minuten.

**J)** Mit Schreiben vom 3. September 2007 beantwortete der Bw. den Vorhalt laut Abschnitt I) wie folgt:

ad 1): Der Arbeitstag des Bw. bei der Fa. G. Ges. mbH. beginne zwischen 6:30 und 7:00. Der frühe Arbeitsbeginn sei notwendig gewesen, da er für die Projektvorbereitung und Projektkoordination zuständig gewesen sei und die Monteure der genannten Firma auf die Baustellen fahren mussten und nicht in den morgendlichen Frühverkehr (die Baustellen befanden sich meistens in Wien) kommen sollten. Die morgendliche Besprechung sei notwendig gewesen, um die weiteren Montageabläufe zu besprechen (eine abendliche Besprechung sei aufgrund der Fachhochschule nicht möglich gewesen).

Sein Arbeitstag habe dann meist um 15:30 oder 16:00 geendet, die Vorlesungen an der Fachhochschule dauerten dann von 18:30 bis 21:45. Da er spätestens um 7:00 bei der Firma G. habe beginnen müssen und die Fachhochschulvortragszeiten unverrückbar gewesen seien, habe er sich entschlossen, zwischen seiner Arbeitszeit und der Fachhochschule eine Pause einzulegen. Seine Arbeitstage haben dann wie folgt ausgesehen:

Arbeitszeit 6:30 (7:00) bis 15:30 (16:00) – Ankunft am Wohnort zwischen 15:45 und 16:15 (Ruhezeit bis 17:00) – Vorbereitung auf die Fachhochschule bis 17:30 – Fahrt zur Fachhochschule 17:30 bis 18:30.

Er wisse nicht, ob der Referent jemals parallel zur Berufstätigkeit eine Ausbildung (insgesamt vier Jahre) gemacht habe, jedenfalls hätte der Bw., wenn er seinen Arbeitstag bis 17:30 verlängert hätte, die Fachhochschule wegen andauernder psychischer und physischer Überbelastung nie beenden können.

Auch das Argument, dass er mitten in der Stoßzeit die Fahrt zur Fachhochschule begonnen habe, sei für ihn nicht nachvollziehbar, weil am Abend die Stoßzeit vor allem von Wien kommend und nicht nach Wien fahrend spürbar sei. Die ersten Kilometer von seinem Wohnort seien auf der Freilandstraße zurückzulegen, wobei sich der meiste Stoßverkehr in PG. & R. sowie Richtung Tulln (Flachberg) auflöse.

Die Adresse der Bildungseinrichtung laute: Fachhochschule Wien, 1180 Wien, Währinger Gürtel 97.

ad 2): Leider sei es dem Bw. nicht mehr möglich, detaillierte Aufzeichnungen bzw. eine Bestätigung seiner Arbeitszeiten vorzulegen, da es bei der Firma Gruber-Holz Ges. mbH. keine Verpflichtung zu Stundenaufzeichnungen gegeben habe, er keine Überstunden gemacht habe

und außerdem nicht mehr bei dieser Firma tätig sei. Er habe jedoch bereits dem Finanzamt eine Zeitaufstellung sowie ein detailliertes Fahrtenbuch vorgelegt, in dem die zurückgelegten Kilometer aufgelistet worden seien.

**K)** Zu dieser Vorhaltsantwort erstattete das Finanzamt folgende Stellungnahme vom 12. Oktober 2007:

Nach Prüfung der Unterlagen sehe das Finanzamt nach wie vor keine Veranlassung zu einer stattgebenden zweiten Berufungsvorentscheidung. Im Erstbescheid vom 5. August 2004 seien bereits Mehrkosten für die Fahrten zur Ausbildungsstätte im Ausmaß von € 2.430,56 berücksichtigt worden, wobei sechs Samstage mit 72 km und 139 Wochentage mit je 46 km berechnet worden seien ( $6.826 \text{ km} \times € 0,356 = 2.430,56$ ). Die Kürzung der beantragten Fahrtkosten sei im Bescheid entsprechend begründet worden. Lediglich das Mehrbegehren des Bw. sei in der Berufungsvorentscheidung abgewiesen worden. In der Begründung sei auch auf die UFS-Entscheidung RV/0825-W/02 hingewiesen worden, weil eben auch in dieser Entscheidung ausgesprochen werde, dass Fahrtkosten als Werbungskosten allgemeiner Art gemäß § 16 Abs. 1 EStG nur für jene Streckenteile geltend gemacht werden könnten, die nicht mit der Strecke Wohnort – Arbeitsstätte ident seien. Aus der Stellungnahme des Bw. an den Senat am 3. September 2007 gehe eindeutig hervor, dass der Bw. für seine Fahrten zu der Fortbildungsstätte in Wien die Strecke über P-G gewählt habe, welche zumindest bis Ga. ident sei mit der Strecke Wohnort – Arbeitsstätte; die Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte seien mit dem Verkehrsabsatzbetrag abgegolten.

Die Differenz von der Arbeitsstätte zur Fortbildungsstätte betrage laut Route (map 24) 21,91 km, bei der Veranlagung seien bereits 23 km ( $\times 2$ ) für die Mehrkosten berücksichtigt worden.

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

Strittig sind € 1.286,58 als zusätzliche Fahrtkosten zu den bereits vom Finanzamt anerkannten Fahrtkosten in Höhe von € 2.430,56. Das bedeutet, unstrittig ist der Sachverhalt der umfassenden Umschulungsmaßnahme des Bw. gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF BGBl. I 2002/155 ab 2003.

**I)** Der Sachverhalt ist durch folgende Umstände bestimmt:

a) Der Bw. arbeitete im Streitjahr als technischer Zeichner bei der Firma G. Ges. mbH. in 3003 Adr.3. Die Arbeitszeit begann von 6:30 bis 7:00 und endete von 15:30 bis 16:00. Neben den sechs Samstagen sind laut Aufstellung des Bw. 23 weitere Kurstage keine Arbeitstage gewesen.

b) Der Bw. studierte während des gesamten Streitjahres die Studienrichtung Unternehmensführung/Management an der Fachhochschule Wien, 1180 Wien, Währinger Gürtel 97. Der Bw. gab an, nach Abschluss seines Fachhochschulstudiums in Richtung Geschäftsführerebene weiterarbeiten zu wollen.

c) Der Bw. wohnte während des gesamten Jahres 2003 in Adr. . Zu den Entfernungen zwischen Wohnort, Arbeitsort und Fachhochschulort wird auf die Angaben in Abschnitt I), Punkt 2, verwiesen.

## **II) einkommensteuerliche Beurteilung:**

Gemäß § 16 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Beruflich veranlasste Fahraufwendungen sind – unabhängig vom Vorliegen einer Reise – stets in ihrer tatsächlichen Höhe gemäß der zitierten Gesetzesbestimmung als Werbungskosten anzusetzen, wobei eine Schätzung mit dem amtlichen Kilometergeld in vielen Fällen zu einem zutreffenden Ergebnis führt (vgl. VwGH vom 8. Oktober 1998, 97/15/0073). Eine Ausnahme vom Grundsatz, dass Fahrtkosten in ihrer tatsächlichen Höhe zu berücksichtigen sind, enthält § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 für Fahrten zwischen der Wohnung und der Arbeitsstätte. Derartige Fahraufwendungen werden aus Vereinfachungsgründen in pauschaler Form mit dem Verkehrsabsetzbetrag und gegebenenfalls mit der Pendlerpauschale abgegolten. Kennzeichnend für diese Fahrten ist, dass sie mit dem Ziel unternommen werden, die Arbeits**stätte** aufzusuchen und von dieser in die Wohnung zurückzukehren (vgl. Entscheidung des UFS, RV/0875-W/02).

Beim Bw. ist sachverhaltsmäßig davon auszugehen, dass bei der Berechnung seiner Einkommensteuer der Verkehrsabsetzbetrag berücksichtigt worden ist, womit die Fahrten von seiner Wohnung in Adr. , zur Arbeitsstätte in Adr.3 , und zurück abgegolten worden sind.

Weiters ist beim Bw. davon auszugehen, dass er bei seinen Fahrten zur Fachhochschule in Wien nicht seine Arbeitsstätte aufgesucht hat, sondern lediglich den Ort durchfahren hat, in welchem auch seine Arbeitsstätte gelegen hat.

Basierend auf der vom Bw. der Vorhaltsantwort vom 30. Juli 2004 beigelegten Aufstellung über die zeitliche Platzierung der Fachhochschultermine und die dafür gefahrenen Kilometer geht der unabhängige Finanzsenat davon aus, dass die Angaben des Bw. glaubwürdig sind. Denn auch das Finanzamt hat in seinem Aktenvermerk vom 8. Februar 2005 festgehalten, dass die täglichen Dienstzeiten des Bw. von 6:30 oder 7:00 bis maximal 16:00 gedauert haben. Damit ist aber auch die Angabe des Bw. glaubwürdig, dass er an einem Arbeitstag die 12,65 km nach Hause gefahren ist (Fahrzeit ca. 15 Minuten) und von 15:45 oder 16:15 bis

17:00 Uhr Pause gemacht hat, um sich psychisch und physisch zu erholen und sich außerdem kurz auf die Fachhochschule vorzubereiten. Danach bestand noch ausreichend Zeit, um die 42,75 km nach 1180 Wien zur Fachhochschule zu fahren. Der späteste Abfahrtszeitpunkt von 17:30 von zu Hause ist für den unabhängigen Finanzsenat glaubwürdig, da die Fachhochschulveranstaltungen um 18:30 begonnen haben. Diese Beginndaten werden auch vom Finanzamt nicht in Zweifel gezogen.

Unter diesem Aspekt ist auch zu sehen, dass neben den sechs Samstagen, für die die vorangeführte Zeitregelung nicht gilt, noch weitere 23 Kurstage nicht unter diese Zeitregelung gefallen sind und daher nicht als Arbeitstage gerechnet werden können, weil der Bw. an diesen Tagen nicht um 17:30, sondern früher zur Fachhochschule gefahren ist.

Daraus folgt, dass an Arbeitstagen die Fahrten Wohnung zur Fachhochschule für den Bw. zusätzlich angefallen sind. Die Fahrtstrecke Wohnung – Fachhochschule ist zwar teilweise, nämlich bis Ga. , mit der Fahrtstrecke Wohnung – Arbeitsstätte ident, die Fahrten zur Fachhochschule wurden aber nicht deshalb unternommen, um die Arbeitsstätte aufzusuchen oder von dieser wieder nach Hause zu gelangen. Aus diesem Grund sind die entstandenen Fahrtaufwendungen des Bw. **nicht** teilweise durch den Verkehrsabsatzbetrag gedeckt (vgl. RV/1112-W/02).

Damit war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 12. November 2007