



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der EG, Z, vom 14. März 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes XY vom 15. Februar 2006 betreffend Einkommensteuer 2004 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der im angefochtenen Einkommensteuerbescheid angeführten Abgabe betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2004	Einkommen	12.907,23 €	Einkommensteuer	1.259,34 €
			anrechenbare Lohnsteuer	-2.848,82 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)				- 1.589,48 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe sind dem als Anlage angeschlossenen Berechnungsblatt, das einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bildet, zu entnehmen.

## Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (in der Folge kurz Bw) bezog im berufungsgegenständlichen Zeitraum 2004 vor allem Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Daneben flossen ihr solche aus Vermietung und Verpachtung zu.

Im Zusammenhang mit ihren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit machte sie in ihrer **Einkommensteuererklärung 2004** unter anderem **Aus- bzw. Fortbildungskosten** (Seminare/F X – Ausbildung zur Legasthenietrainerin) in Höhe von 2.697,85 € und 186,81 € (Fachliteratur) als Werbungskosten geltend.

Konkret handelte es sich bei den Aus- bzw. Fortbildungskosten laut Aufstellung um Diäten (242,00 €), Kilometergelder (358,85 €) und Kursbeiträge (2.097,00 €).

Die entsprechenden Module fanden jeweils ganztägig (8-10 Stunden) in den Ferien (30.8.-3.9.04) und an 5 Samstagen (2.10., 16.10., 6.11., 20.11., 11.12.) sowie an 4 Freitagen (1.10., 15.10., 19.11., 10.12.2004 - jeweils nachmittags) am F X, W, statt. Die Wegstrecke (Hin- und Rückfahrt) bezifferte die Bw mit 72 km; laut Internet-Routenplaner beträgt die kürzeste Wegstrecke Wohnung/F cirka 42 km (hin/retour). Die vom Finanzamt gegenüber dem Dienstort ermittelten Mehrkilometer beliefen sich auf 18 km (hin/retour).

Mit Bescheid vom 3. März 2005 wurde sie zunächst erklärungsgemäß zur Einkommensteuer für das Jahr 2004 veranlagt.

Im Rahmen einer nachträglichen Überprüfung (Vorhaltsschreiben 16. Dezember 2005) ersuchte das Finanzamt die Bw um Bekanntgabe von Ersätzen bzw. Zuschüssen betreffend ihre F-Kurse (z.B. Arbeitgeber, Bildungskonto Land, Gewerkschaft, Arbeiterkammer), der nicht beantwortet wurde.

Mit **Bescheid vom 15. Februar 2006** wurde der ursprüngliche Einkommensteuerbescheid 2004 vom 3. März 2006 gemäß **§ 299 Abs. 1 BAO** aufgehoben.

Gleichzeitig erging **neuerlich ein Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004**, im Rahmen welchen die Werbungskosten aus dem Titel der Aus- bzw. Fortbildung nur noch mit 1.653,66 € (gegenüber 2.884,66 € laut Erstbescheid) berücksichtigt wurden.

Begründet wurde dies damit, dass die Kursgebühren (insgesamt 1.978,00 €) im Schätzungswege nur mit 50% anzuerkennen gewesen seien, da die erforderlichen Unterlagen trotz Aufforderung nicht beigebracht worden wären. Außerdem sei die Berücksichtigung von Tagesgeldern nicht möglich gewesen, da Kurs- und Dienstort ident seien.

Mit Schreiben vom 14. März 2006 erhob die Pflichtige sowohl gegen den angeführten Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO als auch gegen den zuletzt ergangenen Einkommensteuerbescheid 2004 **Berufung** und führte begründend im Wesentlichen Folgendes aus:

Die Bescheidaufhebung sei durch die unzuständige Behörde erfolgt; hierfür wäre die Oberbehörde zuständig gewesen.

Der Sachverhalt sei unrichtig festgestellt bzw. aktenwidrig angenommen worden, indem bei der Berechnung der Entfernung vom Mittelpunkt der Tätigkeit von der kürzesten zumutbaren Wegstrecke auszugehen und dabei die Entfernung zwischen Anfang und Ende (Ziel) der Fahrt und nicht die Entfernung zwischen den Ortsmittelpunkten maßgebend sei.

Verfahrensvorschriften seien außer Acht gelassen worden, bei deren Einhaltung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden können, indem ein Zufluss von Einnahmen und damit auch von Förderungen bzw. Rückerstattungsbeträgen im Sinne des § 19 Abs. 1 EStG 1988 erst bzw. nur in jenem Jahr erfolge, in dem der Steuerpflichtige rechtlich und wirtschaftlich die Verfügungsmacht über diese Einnahmen erhalte. Ein auf ein Bankkonto des Zahlungsempfängers eingezahlter Betrag sei dem Empfänger mit dem Zeitpunkt der Gutschrift durch die Bank und nicht erst im Zeitpunkt der Verständigung von dieser Gutschrift zugeflossen (Verweis auf VwGH).

Damit sei klargestellt, dass die vom unzuständigen Finanzamt angenommenen Grundlagen und Schätzungsvoraussetzungen (nämlich die Herabsetzung beantragter Kursgebühren um 50% wegen teilweisem Kostenersatz bzw. Förderungen durch Dritte) jedenfalls völlig verfehlt sowie rechtsirrig sei, weil der **Kostenersatz bzw. die Förderungsbeträge nur bzw. erst am 9. Februar 2005 in Höhe von Euro 424,80 und am 18. März 2005 in Höhe von Euro 502,40 auf ihrem Konto eingelangt seien, womit die Berücksichtigung nur bzw. erst mit Einkommensteuerbescheid für 2005 zu erfolgen habe** (Verweis auf die Kontoauszüge als Beilage zur Erklärung für die Veranlagung 2005).

Da der Reisebegriff des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 sich mit jenem des § 4 Abs. 5 EStG 1988 decke, würden die dazu getroffenen Ausführungen gelten. Durch das Budgetbegleitgesetz 2003(BBG 2003) seien die Textierungen des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 und des § 4 Abs. 5 EStG 1988 einander angeglichen worden. Anlass für die Änderung sei das VwGH-Erkenntnis vom 30.1.2003, 99/15/0085, gewesen, in dem der VwGH aus dem Fehlen der Wortfolge "ohne Nachweis ihrer Höhe" in der Textierung des § 4 Abs. 5 EStG 1988 (alte Fassung) die Ansicht abgeleitet habe, dass § 4 Abs. 5 EStG 1988 (lediglich) zu einer betragsmäßigen Begrenzung von Verpflegungsaufwendungen geführt habe, die im Übrigen nachzuweisen wären. Die Änderung durch das BBG 2003 stelle klar, dass – sofern ein abzugeltender Mehraufwand offenkundig nicht auszuschließen sei (Rz 286) – die Berücksichtigung von Pauschalsätzen keinen Nachweis über entstandene Aufwendungen voraussetze. Inhaltlich sei durch die Gesetzesänderung keine Änderung gegenüber der Beurteilung nach der Rechtslage vor dem BBG 2003 eingetreten.

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

Eine berufliche Veranlassung könne – anders als bei einer Dienstreise nach § 26 Z 4 EStG 1988 – nicht nur dann vorliegen, wenn die Reise über Auftrag des Arbeitgebers erfolge. Beruflich veranlasst könnten beispielsweise auch Reisen im Zusammenhang mit einer aus eigener Initiative unternommenen Berufsfortbildung (siehe dazu ABC der Werbungskosten) des Arbeitnehmers oder zur Erlangung eines neuen Arbeitsplatzes sein. Keine berufliche Veranlassung liege vor, wenn die Reise nicht ausschließlich durch den Beruf veranlasst und die Möglichkeit eines privaten Reisezweckes nicht nahezu ausgeschlossen sei (Verweis auf VwGH).

Bei der Berechnung der Entfernung vom Mittelpunkt der Tätigkeit sei von der kürzesten zumutbaren Wegstrecke auszugehen. Dabei sei die Entfernung zwischen Anfang und Ende (Ziel) der Fahrt und nicht die Entfernung zwischen den Ortsmittelpunkten maßgebend (Verweis auf VwGH).

Im Gegensatz zu einer "Dienstreise" könne eine "Reise" aber auch ohne dienstlichen Auftrag erfolgen. Die Berücksichtigung von Verpflegungsmehraufwendungen nach § 16 Abs. 1 Z 9

*ESTG 1988 setze jedoch ebenso wie bei Dienstreisen im Sinne der Legaldefinition des § 26 Z 4 ESTG 1988 eine Reisedauer von mehr als drei Stunden bei Inlandsreisen und mehr als fünf Stunden bei Auslandsreisen voraus.*

Dem Berufungsschreiben legte die Bw eine Aufstellung über die Berechnung der Taggelder samt Kilometerangaben betreffend in den Jahren 2004 und 2005 zusätzlich absolvierte Fortbildungsveranstaltungen bei. Demnach besuchte sie im Jahr 2004 zusätzlich drei Seminare in X und S. Diese fanden an folgenden Tagen statt:

Datum	Abfahrt	Ankunft	Dauer	Taggeld	Kilometer
Seminarort: X, D					
16.2.2004	8.00 Uhr	17.30 Uhr	9,50 Std.	22,00	25 km
18.2.2004	8.00 Uhr	13.00 Uhr	5,00 Std.	11,00	25 km
19.2.2004	8.00 Uhr	17.30 Uhr	9,50 Std.	22,00	25 km
5.5.2004	13.30 Uhr	17.00 Uhr	3,50 Std.	8,80	25 km
15.11.2004	13.30 Uhr	17.30 Uhr	3,50 Std.	8,80	25 km
Seminarort: S, Ps					
4.11.2004	7.30 Uhr	19.00 Uhr	11,50	26,40	95 km
Seminarort: S, P					
5.10.2004	7.30 Uhr	18.30 Uhr	11,00 Std.	24,20	95 km
6.10.2004	7.30 Uhr	18.30 Uhr	11,00 Std.	24,20	95 km
7.10.2004	7.30 Uhr	18.30 Uhr	11,00 Std.	24,20	95 km
2.12.2004	7.30 Uhr	18.30 Uhr	11,00 Std.	24,20	95 km

Der Berufung schloss die Bw auch Belege betreffend die genannten Seminare und Kopien jener Bankbelege an, aus denen hervorgeht, dass sie im Jahr 2005 zweimal einen Betrag vom Amt der o Landesregierung (Bildungskonto/Land ox) erhalten hatte, konkret 424,80 € am 9. Februar 2005 und 502,40 € am 18. März 2005.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 13. Juli 2006 wurde die Berufung gegen den Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO betreffend Einkommensteuer 2004 unter Hinweis auf die Neufassung dieser Gesetzesbestimmung mit AbgRmRefG, BGBl. I 2002/97, abgewiesen.

Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 wurde mit

**Berufungsvorentscheidung vom 14. Juli 2006** teilweise stattgegeben, indem

a) die Kilometergelder für Fahrten zu den einzelnen Fortbildungsveranstaltungen mit 290,40 € bemessen wurden (Kilometergelder für die Fahrtstrecke Wohnung – Arbeitsstätte – Wohnung wurden unter Hinweis darauf, dass diese durch den Verkehrsabsetzbetrag und das Pendlerpauschale abgegolten wären, nicht anerkannt; berücksichtigt wurden nur die

Mehrkilometer zum Kursort);

**b)** die Diäten mit 173,80 € anerkannt wurden (auf den Begriff der "Reise", der nur Fortbewegungen zur Verrichtung einer beruflichen Tätigkeit ab mindestens 25 km vom Mittelpunkt der Tätigkeit entfernt umfasse, wurde hingewiesen);

**c)** die Aufwendungen für Fachliteratur – wie beantragt – mit 186,81 € in Ansatz gebracht wurden und

**d)** die Kursgebühren zwar – wie beantragt – mit 2.097,00 € berücksichtigt, aber die Zuschüsse laut Bildungskonto/Land ox in Höhe von insgesamt 927,20 in Abzug gebracht wurden. Begründet wurde dies damit, dass § 19 EStG im gegenständlichen Fall keine Anwendung fände, da der ursächliche Zusammenhang in den Vordergrund trete.

Es ergaben sich somit laut Berufungsvorentscheidung Werbungskosten (ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag) in Höhe von **1.820,81 €**.

Mit Schreiben vom 14. August 2006 beantragte die Bw die **Vorlage ihrer Berufung betreffend die Änderungen der Einkommensteuer 2004** zur Entscheidung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Begründend führte sie Folgendes aus:

*Mit dem angefochtenen Bescheid vom 15. Februar 2006 sei die Einkommensteuer für das Jahr 2006 von ursprünglich Euro – 1.674,15 auf Euro – 1.200,22 abgeändert worden, indem von den beantragten Kursgebühren im Schätzungsweg 50% anerkannt worden seien.*

*Infolge der Berufungsvorentscheidung vom 13. Juli 2006 sei mit weiterem Bescheid vom 14. Juli 2006 die Einkommensteuer für das Jahr 2006 auf Euro – 1.264,56 wieder abgeändert worden, indem die Geltendmachung von negativen Werbungskosten nicht möglich sei und Zuschüsse im Jahr der Geltendmachung in Abzug gebracht werden müssten, womit die Bestimmungen des § 19 EStG im gegenständlichen Fall keine Anwendung fänden, wenn der ursächliche Zusammenhang in den Vordergrund trete.*

*Diese Bescheidebegründung befinde sich im eklatanten Widerspruch mit sich selbst, wenn einerseits die Ausgaben als Werbungskosten im Jahr der Geltendmachung in Abzug gebracht werden müssten, also § 19 EStG vermutlich doch gelte, allerdings andererseits die Einnahmen als Zuschüsse usw. entgegen § 19 EStG wie hier im gleich Jahr zu berücksichtigen wären. Nach dem Steuerrecht seien die Einnahmen – gleichgültig, ob Arbeitslohn, Kostenersatz, Zuschüsse usw. – doch nicht im VORAUS zu versteuern. Umgekehrt könnten Ausgaben – gleichgültig, ob Sonderausgaben, Werbungskosten, außergewöhnliche Belastungen usw. – bisher auch noch nicht im VORAUS abgesetzt werden.*

**Der Antrag gemäß § 276 BAO auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz über die Berufung werde nun gestellt, weil für Werbungskosten die im § 19 Abs. 2 EStG 1988 aufgestellte Regel gelte, dass Ausgaben für das Kalenderjahr abzusetzen seien, in dem sie geleistet würden. Darauf, welches Kalenderjahr die Ausgaben wirtschaftlich träfen, komme es nicht an (VwGH 18.5.1960, 1843/59). Eine Ausgabe liege – wie nun auch hier – nur dann vor, wenn der geleistete Geldbetrag aus dem Vermögen des Steuerpflichtigen ausgeschieden sei und er die wirtschaftliche Verfügungsmacht über dieses Geld verloren habe. Solange es sich aber bei einem Erlag um ein bloßes Depot handle, bei welchem der Erleger auch noch weiterhin über den erlegten Betrag verfügen könne, liege keine Ausgabe vor (VwGH 19.10.1962, 2300/61). Da für Werbungskosten die im § 19 Abs. 2 EStG 1988 aufgestellte Regel gelte, dass Ausgaben für das Kalenderjahr abzusetzen seien, in dem sie geleistet würden, seien nach logischen Denkgesetzen die Einnahmen auch für das**

**Kalenderjahr zu versteuern, in dem sie zugeflossen seien.** Ein Zufluss von Einnahmen im Sinne des § 19 Abs. 1 EStG 1988 erfolge in jenem Jahr, in dem der Steuerpflichtige rechtlich und wirtschaftlich die Verfügungsmacht über die Einnahmen erhalte (VwGH 5.3.1986, 85/13/0085). Ein auf ein Bankkonto des Zahlungsempfängers eingezahlter Betrag sei dem Empfänger mit dem Zeitpunkt der Gutschrift durch die Bank und nicht erst im Zeitpunkt der Verständigung von dieser Gutschrift zugeflossen (Verweis auf Judikatur des VwGH).

Damit sei klargestellt, dass die vom Finanzamt angenommenen Grundlagen und Schätzungsvoraussetzungen (nämlich die Herabsetzung beantragter Kursgebühren um 50% wegen teilweisem Kostenersatz bzw. Förderungen durch Dritte) jedenfalls völlig verfehlt sowie rechtsirrig sei, weil der **Kostenersatz bzw. die Förderungsbeträge nur bzw. erst am 9. Februar 2005 in Höhe von Euro 424,80 und am 18. März 2005 in Höhe von Euro 502,40 auf ihrem Konto eingelangt seien, womit die Berücksichtigung nur bzw. erst mit Einkommensteuerbescheid für 2005 zu erfolgen habe** (Kontoauszüge als Beilage zur Erklärung für die Veranlagung 2005).

Mit **Vorlagebericht** vom 25. August 2006 wurde die gegenständliche Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

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

#### **1) Zum Zuflusszeitpunkt der Zuschüsse/Bildungskonto Land ox:**

Die zeitliche Zuordnung von Einnahmen und Ausgaben wird – darin ist der Bw beizupflichten – grundsätzlich in **§ 19 EStG 1988** geregelt. Diese Bestimmung gilt nach der Stellung im Gesetz für den gesamten Bereich der Einkommensteuer (siehe VwGH 24.9.1986, 84/13/0214).

**§ 19 EStG 1988** lautet folgendermaßen:

*"(1) Einnahmen sind in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Regelmäßig wiederkehrende Einnahmen, die dem Steuerpflichtigen kurze Zeit vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres, zu dem sie wirtschaftlich gehören, zugeflossen sind, gelten als in diesem Kalenderjahr bezogen. Nachzahlungen von Pensionen, über deren Bezug bescheidmäßig abgesprochen wird, sowie Nachzahlungen im Insolvenzverfahren gelten in dem Kalenderjahr als zugeflossen, für das der Anspruch besteht. Die Lohnsteuer ist im Zeitpunkt der tatsächlichen Zahlung einzubehalten. Für das abgelaufene Kalenderjahr ist ein Lohnzettel gemäß § 84 an das Finanzamt zu übermitteln. Die Vorschriften über die Gewinnermittlung bleiben unberührt.*

*(2) Ausgaben sind für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind. Für regelmäßig wiederkehrende Ausgaben gilt Abs. 1 zweiter Satz. Die Vorschriften über die Gewinnermittlung bleiben unberührt.*

*(3) Vorauszahlungen von Beratungs-, Bürgschafts-, Fremdmittel-, Garantie-, Miet-, Treuhand-, Vermittlungs-, Vertriebs- und Verwaltungskosten müssen gleichmäßig auf den Zeitraum der Vorauszahlung verteilt werden, außer sie betreffen lediglich das laufende und das folgende Jahr."*

§ 19 EStG 1988 regelt nur die **zeitliche Zuordnung von Einnahmen und Ausgaben**, sagt aber nichts darüber aus, ob eine Einnahme bzw. Ausgabe vorliegt. Ob eine solche vorliegt, ergibt sich im betrieblichen Bereich aus § 4 und im außerbetrieblichen Bereich aus den §§ 15 und 16. Bei der Bestimmung des Zeitpunktes, wann eine Einnahme bzw. Ausgabe zu- oder

abfließt, kommt § 19 EStG 1988 zur Anwendung. Eine Ausgabe setzt ein "Abfließen" voraus, das sich wirtschaftlich tatsächlich in einer Verminderung des Vermögens des Steuerpflichtigen auswirkt (VwGH 20.5.1987, 86/13/0180). Eine Einnahme muss sich daher umgekehrt in einem "Zufließen", das heißt einer Vermehrung des Vermögens des Steuerpflichtigen, auswirken (Doralt, Kommentar zur Einkommensteuer, Tz 1 zu § 19).

Im gegenständlichen Fall fielen bei der Bw Aufwendungen aus dem Titel der Aus- bzw. Fortbildung an, die – auch seitens des Finanzamtes – unbestrittenermaßen Werbungskosten im Sinne des § 16 EStG 1988 im Zusammenhang mit den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit darstellten. Unbestritten war auch deren Abfluss im Jahr 2004.

**In Streit stand vielmehr, inwieweit bzw. wann die für diese Werbungskosten geleisteten Zuschüsse von dritter Seite zu berücksichtigen waren.**

Nach Ansicht des Finanzamtes sind im gegenständlichen Fall die Bestimmungen des § 19 EStG 1988 über den Zu- bzw. Abfluss nicht anwendbar, da der ursächliche Zusammenhang in den Vordergrund tritt.

Diese Meinung stützt sich vor allem auf Aussagen in Literatur und Judikatur zur außergewöhnlichen Belastung gemäß § 4 EStG 1988, wonach der Aufwand dann, wenn er in einem späteren Jahr ersetzt werde, ebenfalls **im Jahr der außergewöhnlichen Belastung** zu kürzen wäre (Doralt, a.a.O., Tz 24 zu § 34 u. die dort zit. Literatur und Judikatur des BFH – Vorrang des Belastungsprinzipes!).

Nach der mit BGBl. I 124/2003 eingefügten Bestimmung des § 295a BAO gilt der nachträgliche Kostenersatz einer außergewöhnlichen Belastung als Ereignis, das die Abänderung jenes Einkommensteuerbescheides, in dem die außergewöhnliche Belastung berücksichtigt wurde, möglich macht. In der Literatur (Ritz, Kommentar zu BAO, 3. Aufl., Wien 2005, Tz 15 zu § 295a) wird dies als klassischer Anwendungsfall des § 295a BAO angeführt.

Dem Finanzamt war insofern zuzustimmen, als ein Größenschluss von den zur außergewöhnlichen Belastung getroffenen Aussagen auch auf die Behandlung von Ersätzen im Zusammenhang mit Werbungskosten durchaus nahe läge.

Allerdings war dieser Schluss – darin war wiederum der Bw beizupflichten – im Hinblick auf seine Vereinbarkeit mit der Grundregel des § 19 EStG 1988 zu hinterfragen.

Wie bereits oben ausgeführt, ist bei Beurteilung der Frage, ob eine Einnahme oder Ausgabe vorliegt, bei den außerbetrieblichen Einkünften auf die §§ 15 und 16 EStG 1988 abzustellen. Ebenso, wie § 16 die Werbungskosten definiert, bestimmt § 15 die Einnahmen.

**Einnahmen** liegen nach **§ 15 EStG 1988** vor, *wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteil im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Z 4 bis 7 zufließen.*

Dieser Begriff ist auch wesentlich für die Ermittlung jener Einkünfte, die der Besteuerung zu Grunde zu legen sind.

Während bei den betrieblichen Einkunftsarten (§ 2 Abs. 3 Z 1 bis 3) der Gewinn der Besteuerung zu Grunde gelegt wird, ist bei den außerbetrieblichen Einkunftsarten (§ 2 Abs. 3 Z 4 bis 7) der **"Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten"** maßgeblich (Doralt, a.a.O., Tz 1 zu § 15).

Nach herrschender Lehre und Judikatur gehören zu den **Einnahmen auch rückerstattete Aufwendungen, die Werbungskosten darstellten** (Hofstätter-Reichel, Kommentar zur Einkommensteuer, Tz 3 zu § 15; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch/EStG 1988, Wien 1993, Tz 12 zu § 15; Doralt, a.a.O., Tz 39 zu § 16; VwGH 23.10.1990, 89/14/0178, wonach dann, wenn dem Steuerpflichtigen Werbungskosten in einem späteren Jahr erstattet werden, diesem im Rahmen der jeweiligen Einkunftsart Einnahmen im Sinne des § 15 EStG zufließen, die bei der Ermittlung der Einkünfte zu berücksichtigen sind).

Dieser Aussage lagen jene Überlegungen zu Grunde, die von **Taucher** in seiner Abhandlung **"Das Zufluss-Abfluss-Prinzip im Einkommensteuerrecht"**, Wien 1983, auf S. 53f zur im Wesentlichen gleichlautenden Vorschrift des § 19 EStG 1972 folgendermaßen zusammengefasst wurden:

*"Ebenso wie der Zufluss von Geld und geldwerten Vorteilen kann auch der Abfluss von Geldwerten mit steuerlicher Wirkung nicht rückgängig gemacht werden. Als abgeflossen sind nämlich Geldwerte bereits dann anzusehen, wenn sie aus dem Verfügungsbereich eines Steuerpflichtigen – und sei es nur für eine begrenzte Zeitspanne – ausgeschieden sind, weshalb – da der Tatbestand des Abfließens bereits verwirklicht ist – spätere Änderungen die Tatsache des einmal erfolgten Abfließens nicht mehr rückgängig machen können. Die **steuerliche Berücksichtigung** der getätigten Ausgaben (als Werbungskosten oder Betriebsausgaben) entsprechend dem **Abflussprinzip** erfährt somit durch Erstattung bzw. Rückzahlungen **keine Einschränkung**.*

*In diesem Zusammenhang ist die Frage der steuerlichen Qualifikation der erstatteten bzw. rückgezahlten Ausgaben zu stellen: Zu Unrecht abgeflossene und somit erstattete bzw. rückgezahlte Beträge – gleichgültig, ob die Erstattung in demselben Jahr oder in den Folgejahren erfolgt – sind ebenso wie die von dritter Seite gewährten Zuschüsse als Ausgleich getätigter Ausgaben im Kalenderjahr der Erstattung*

*a) bei § 4 (3)-Rechnern nach herrschender Lehre und ständiger Rechtsprechung des VwGH aufgrund des "Wesens" der Betriebseinnahme als Betriebseinnahmen zu behandeln;*

*b) bei der außerbetrieblichen Einkunftsermittlung nach herrschender Lehre als Einnahme im Sinne des § 15 bei derjenigen Einkunftsart einzustufen, bei der die Werbungskosten früher abgesetzt wurden."*

Dies bedeutet aber, dass allfällige Erstattungen die im Zusammenhang mit einer bestimmten Einkunftsart erwachsenen Werbungskosten im Jahr des Abflusses nicht mindern, sondern dass



die Erstattungsbeträge im Jahr des Zuflusses – streng nach dem Zufluss-/Abflussprinzip des § 19 EStG 1988 – Einnahmen bei jener Einkunftsart, bei der sie erwachsen, darstellen.

In diesem Sinne spricht sich auch die deutsche Lehre aus, wenn im Zusammenhang mit Zuschüssen und Ersatzleistungen auf das Prinzip der veranlagungszeitraumbezogenen Einzelbeurteilung hingewiesen wird. Danach sind Einnahmen und Ausgaben bei der jeweiligen Einkunftsart getrennt im jeweiligen Veranlagungszeitraum entsprechend dem Zufluss-/Abflussprinzip zu erfassen (Herrmann/Heuer/Raupach, Kommentar zur Einkommensteuer, Anmerkung 9f zu § 9 dEStG).

Anzumerken ist in diesem Zusammenhang, dass ein Rückgriff auf die deutsche Literatur im gegenständlichen Fall vor allem auch deswegen durchaus angebracht erschien, weil Vorbildbestimmung gerade jener Bestimmung des § 295a BAO, die auch die rückwirkende Korrektur der außergewöhnlichen Belastung zulässt, die Bestimmung des § 175 Abs. 1 Z 2 der deutschen AO ist. Der BFH hat in seinem Urteil vom 28.5.1998, X R 7/96, ausgesprochen, dass, werden Sozialversicherungsbeiträge mangels Versicherungspflicht zurückgezahlt, für den Sonderausgabenabzug ein Tatbestandsmerkmal mit Wirkung für die Vergangenheit wegfallen und ein rechtskräftiger Bescheid gemäß § 175 Abs. 1 Z 2 AO zu ändern sei.

Auch im oben zitierten Werk von Taucher wurde bereits darauf hingewiesen, dass eine **Einschränkung des im § 19 EStG 1988** verankerten Zufluss-/Abflussprinzipes im Hinblick auf **Rückerstattungen von Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen** zu sehen sei. Die Normierung dieser ihrem Wesen nach grundsätzlich nicht abzugsfähigen Kosten der Lebenshaltung basiere nämlich maßgeblich auf einem absoluten Belastungsgedanken des Einkommens. Diese wirtschaftliche Belastung müsse aber nach herrschender Lehre und Rechtsprechung endgültig und daher veranlagungszeitraumunabhängig zu sehen sein (Taucher, a.a.O., S. 67 zur außergewöhnlichen Belastung und S. 59 zu den Sonderausgaben).

Im Gegensatz zur Behandlung von Rückerstattungen von Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen sind aber Ersätze von Werbungskosten im Zusammenhang mit nichtselbständigen Einkünften auf Grund obiger Ausführungen unter Anwendung des Zufluss-/Abflussprinzipes des § 19 EStG 1988 im Jahr des Zuflusses als Einnahmen (im gegenständlichen Fall von dritter Seite!) bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zu erfassen und können demgemäß die Werbungskosten im Jahr deren Abflusses nicht mindern (in diesem Sinne auch UFS 17.10.2007, RV/0016-L/07).

Anzumerken ist an dieser Stelle jedoch, dass für den Fall, dass Einnahmen nicht steuerpflichtig wären (z.B. Ersätze des Arbeitgebers – nach § 26 EStG 1988 nicht steuerbar) die entsprechenden Aufwendungen gemäß § 20 Abs. 2 EStG 1988 wegen ihres objektiven

Zusammenhangs mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen (siehe auch Doralt, a.a.O., Tz 152 zu § 20) bereits bei der Ermittlung der Einkünfte nicht abgezogen werden dürften.

Da von einer Steuerpflicht der Einnahmen im gegenständlichen Fall aber auszugehen ist (Einnahmen von dritter Seite), war dem Berufungsbegehren in diesem Punkte daher stattzugeben und die Kursgebühren im Jahre 2004 zur Gänze als Werbungskosten (2.097,00 €) zu berücksichtigen.

**Die entsprechenden Ersätze des Bildungskontos des Landes ox in Höhe von insgesamt 927,20 € werden im Jahr 2005, dem Jahr des Zuflusses, als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu erfassen sein.**

## **2) Zu den Kilometergeldern und Diäten:**

Was die übrigen ursprünglichen Berufungspunkte (Kilometergelder, Diäten) anlangt, so hat die Bw in ihrem Vorlageantrag gegen das Ausmaß in der Berufungsvorentscheidung vom Finanzamt aus diesem Titel anerkannten Beträge grundsätzlich keine Einwendungen mehr erhoben.

Allerdings waren im auf Grund der Einbringung des Vorlageantrages wiederum offenen Berufungsverfahren – gemäß § 276 Abs. 3 BAO gilt die Berufung durch Einbringung eines Vorlageantrages wieder als unerledigt! – folgende Änderungen vorzunehmen:

In der der Berufung beigelegten Reisenaufstellung befanden sich auch Fahrten zu Seminaren, die erst im Jahr **2005** besucht wurden (3.2., 3.3. und 18.4.2005); die entsprechenden Aufwendungen wurden auch in der Berufungsvorentscheidung betreffend 2004 als Werbungskosten berücksichtigt. Unter Beachtung des unter Punkt 1) erläuterten Zufluss-/Abflussprinzipes des § 19 EStG 1988 werden diese Aufwendungen jedoch erst im Jahr 2005 zu erfassen sein.

Vor allem im Hinblick darauf, aber auch aus den im Folgenden angeführten Gründen waren die Kilometergelder und Diäten des Jahres 2004 in der Berufungsentscheidung folgendermaßen abzuändern bzw. zu berücksichtigen:

### **a) Kilometergelder:**

Dass Fort- bzw. Ausbildungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 als Werbungskosten absetzbar sind, ist unbestritten. Außer Streit steht auch, dass die von der Bw geltend gemachten Aufwendungen solche darstellen.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 28.3.2000, 97/14/0103, ausführte, sind beruflich veranlasste Fahraufwendungen stets in ihrer tatsächlichen Höhe gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 als Werbungskosten anzusetzen, wobei eine Schätzung mit dem amtlichen Kilometergeld in vielen Fällen zu einem zutreffenden Ergebnis führt.

Eine Ausnahme vom Grundsatz, dass Fahrtkosten in ihrer tatsächlichen Höhe zu berücksichtigen sind, enthält § 16 Abs. 1 Z 6 leg.cit. für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Derartige Fahrtaufwendungen werden aus Vereinfachungsgründen in pauschaler Form mit dem Verkehrsabsetzbetrag bzw. gegebenenfalls dem Pendlerpauschale abgegolten. Kennzeichnend für diese Fahrten ist, dass sie mit dem **Ziel** unternommen werden, **die Arbeitsstätte aufzusuchen bzw. von dieser in die Wohnung zurückzukehren**. Dem Umstand, dass eine Fortbildungseinrichtung auf dem Weg zur Arbeitsstätte gelegen ist oder von der Arbeitsstätte aus in kürzerer Entfernung als vom Wohnort aus erreicht werden kann, kommt allenfalls im Rahmen der Beweiswürdigung Bedeutung zu. Nämlich für die Frage, ob die Fahrten zusätzlich angefallen sind oder mit dem Aufsuchen der Arbeitsstätte bzw. der Heimfahrt von dieser verbunden wurden.

Auf den gegenständlichen Fall bezogen bedeutete dies, dass – wenn auch die Fahrtstrecke Wohnung/Arbeitsstätte zum Teil ident mit jener Wohnung/Fortbildungsstätte war – geprüft werden musste, ob die Fahrten an den Tagen einer Fort- bzw. Ausbildung auch für Zwecke der Aufsuchung der Arbeitsstätte unternommen worden waren.

Wie sich aus den Aufstellungen der einzelnen Seminare ergab, hatten diese fast immer ganztägig bzw. an Ferien- oder Samstagen stattgefunden. Bei einer derartigen zeitlichen Lagerung ist aber auf Grund allgemeiner Lebenserfahrung davon auszugehen, dass die Bw ihre Arbeitsstätte nicht aufgesucht hat bzw. aus Zeitgründen nicht aufsuchen konnte.

Nur an Tagen, an denen die Veranstaltungen erst nachmittags (meist ab 13.30 Uhr) begannen, liegt eine vorherige Dienstverrichtung in der Arbeitsstätte – wie allgemein üblich – nahe.

**Insgesamt konnten daher nach ho. Ansicht die tatsächlichen Fahrtaufwendungen in Form der pauschalen Kilometergelder für jene Fahrten, die die Bw zu ganztägigen Fortbildungsveranstaltungen unternommen hatte, anerkannt werden und waren diese nicht als durch den Verkehrsabsetzbetrag bzw. Pendlerpauschale abgegolten zu betrachten.** Nur für die **Nachmittagsveranstaltungen** an Wochentagen waren bloß die vom Finanzamt errechneten (und von der Bw unwidersprochen gebliebenen) sog. **"Mehrkilometer"** (Wegstrecke Arbeitsstätte – Fortbildungsstätte) in Ansatz zu bringen, da davon auszugehen ist, dass die Bw an diesen Tagen vormittags Dienst verrichtet hat, zumal ihr – wie aus den vorgelegten Unterlagen hervorgeht – der Besuch der Fortbildungsveranstaltungen teilweise in der Dienstzeit genehmigt worden war.

Die als Werbungskosten anzuerkennenden Kilometergelder wurden daher folgendermaßen berechnet:

Seminar	KM-Anzahl
---------	-----------

F X: 30.8.-3.9.2004 /ganztägig - 5x42 km	210 km
F X: 2., 16.10.2004/ganztägig (Samstag) - 2x42 km 1., 15.10.2004/nachmittags (Freitag) - 2x18 km (Mehrkilometer)	84 km 36 km
F X: 6., 20.11.2004/ganztägig (Samstag) – 2x42 km 19.11.2004/nachmittags (Freitag) – 1x18 km (Mehrkilometer)	84 km 18 km
F X: 10.12.2004/nachmittags (Freitag) – 1x18 km (Mehrkilometer) 11.12.2004/ganztags (Samstag) – 1x42 km	18 km 42 km
X/D: 16., 19.2.2004/ganztags – 2x25 km 18.2.2004/vormittags – 1x 25 km (Semesterferien) 5.5.2004/nachmittags – 1x14 km (Mehrkilometer)*) 15.11.2004/nachmittags – 1x14 km (Mehrkilometer)*)	50 km 25 km 14 km 14 km
S/Ps: 4.11.2004/ganztägig – 1x95 km	95 km
S/P: 5.-7.10., 2.12.2004/ganztägig – 4x95 km	380 km
SUMME	<b>1.070 km</b>
<b>Kilometergelder (x 0,356 €)</b>	<b>380,92 €</b>

\*) Vom Finanzamt laut Routenplaner ermittelte Mehrkilometer gegenüber dem Dienstort = 7 km/Fahrt (Hin- und Rückfahrt = 14 km).

#### **b) Zu den Diäten:**

Die Bw machte im Zusammenhang mit dem Besuch ihrer Fort- bzw.

Ausbildungsveranstaltungen auch Diäten in Form von Tagesgeldern als Werbungskosten geltend.

Fest steht, dass sie täglich nach Hause zurückkehrte (geltend gemachte Kilometergelder!) und sie nicht an den einzelnen Veranstaltungsorten nächtigte.

Hiezu ist Folgendes festzustellen:

Wie auch von der Bw in ihrer Berufungsschrift richtig ausgeführt, liegt nach ständiger Rechtsprechung und Verwaltungspraxis eine Reise gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 vor, wenn sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten oder sonst aus beruflichem Anlass mindestens 25 km vom Mittelpunkt der Tätigkeit (so genannter Nahbereich um den Ort der Betriebsstätte) entfernt und eine Reisedauer von mehr als drei Stunden bei Inlandsreisen und mehr als fünf Stunden bei Auslandsreisen vorliegt und keine weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird.

Die Rechtfertigung für die Annahme von Werbungskosten im Zusammenhang mit Reiseverpflegung liegt in dem in typisierender Betrachtungsweise angenommenen Mehraufwand gegenüber den ansonsten am jeweiligen Aufenthaltsort anfallenden und gemäß § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähigen üblichen Verpflegungsaufwendungen.

Mehraufwendungen für Gasthausverpflegung gehören grundsätzlich zu den nichtabzugsfähigen Kosten der Lebensführung, zumal ein bedeutender Teil der Erwerbstätigen darauf angewiesen ist, Mahlzeiten in öffentlichen Speiselokalen einzunehmen.

Verpflegungsmehraufwand im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 liegt daher nur dann vor, wenn durch eine Reise zusätzliche Verpflegungskosten verursacht werden, die über die in typisierender Betrachtungsweise zu beurteilenden üblichen Verpflegungsausgaben der Erwerbstätigen am ständigen Arbeitsort hinausgehen. Dabei können Erschwernisse anderer Art, die mit einer Reise verbunden sind, nicht bei der rechtlichen Beurteilung, ob ein Verpflegungsmehraufwand vorliegt, Berücksichtigung finden.

In seiner jüngeren Judikatur gelangte der **Verwaltungsgerichtshof** auf Grund obiger Erwägungen zu dem **Schluss, dass kein steuerlich berücksichtigungswürdiger Verpflegungsmehraufwand anfalle, wenn sich der Berufstätige nur während des Tages am Tätigkeitsort aufhalte** (siehe VwGH 28.1.1997, 95/14/0156).

In seinem **Erkenntnis vom 30.10.2001, 95/14/0013**, betreffend eintägige Reisen eines Arbeitnehmers zu Schulungszwecken führte er konkret Folgendes aus:

*"Einem Steuerpflichtigen stehen nämlich keine Verpflegungsmehraufwendungen zu, wenn er sich nur während des Tages an einer neuen Arbeitsstätte aufhält. Allfällige aus der anfänglichen Unkenntnis über die lokale Gastronomie resultierende Verpflegungsmehraufwendungen können in solchen Fällen durch die entsprechende zeitliche Lagerung von Mahlzeiten bzw. die Mitnahme von Lebensmitteln abgefangen werden. Nur wenn eine Nächtigung erforderlich ist, sind für den ersten Zeitraum von rund einer Woche Verpflegungsmehraufwendungen zu berücksichtigen."*

Auch in seinem Erkenntnis vom 7.10.2003, 2000/15/0151, bekräftigte der Verwaltungsgerichtshof diese Rechtsauffassung und ist dies nun ständig wiederholte Judikatur. Diese Auffassung wird auch in der Lehre vertreten: *"Der auf einer beruflich veranlassten Reise befindliche Steuerpflichtige ist hinsichtlich des Mittagessens mit einem Steuerpflichtigen, der sich an seinem Dienort verköstigt, vergleichbar. In der gebotenen typisierenden Betrachtungsweise wird ein Verpflegungsmehraufwand auf Reisen erst durch die Nächtigung feststellbar, weil der Steuerpflichtige dadurch verhalten ist, auch das Frühstück und das Abendessen außerhalb seines Haushaltes einzunehmen."* (Doralt, a.a.O., Tz 176/1 zu § 16)

Da die Aufstellungen der beruflich veranlassten Fahrten der Bw ausschließlich eintägige Reisebewegungen (im Ausmaß von 3,50 bis 11 Stunden) enthalten und keine Nächtigung

aufscheint, waren nach den oben dargestellten Überlegungen im Einklang mit der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes grundsätzlich keine Diäten in Form von Tagesgeldern als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Auf Grund obiger Ausführungen unter Punkt 1) und 2) konnte dem gegenständlichen Berufungsbegehren insgesamt teilweise entsprochen werden.

Die **Werbungskosten** der Bw **laut Berufungsentscheidung** waren für den berufsgegenständlichen Zeitraum **2004** daher folgendermaßen zu ermitteln:

Kursgebühren (wie beantragt)	2.097,00 €
Zurechnung/Zuschüsse lt. Berufungsentscheidung/ siehe Punkt 1)*)	0,00 €
KM-Geld lt. Berufungsentscheidung/ siehe Punkt 2a)	380,92 €
Diäten lt. Berufungsentscheidung/ siehe Punkt 2b)	0,00 €
Fachliteratur (wie beantragt)	186,81 €
<b>Werbungskosten (mit Anrechnung auf den Pauschbetrag)</b>	<b>2.664,73 €</b>

\*) Diese werden im Jahr 2005 als Einnahmen bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zu erfassen sein.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 20. August 2008