



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, PLZ2 Wohnort, Wohnadresse gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 des Finanzamtes X vom 25. August 2005 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber (Bw) machte in seiner Einkommensteuererklärung für 2004 Werbungskosten bei seiner nichtselbständigen Tätigkeit als Hauptschullehrer in Höhe von 537,08 € durch Eintragung bei der Kennzahl 721 ("Reisekosten") im Formular "Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für 2004" und zusätzlich 1.770,26 € in Beilagen, insgesamt daher 2.307,34 € geltend.

Das Finanzamt berücksichtigte im angefochtenen, mit 25. August 2005 datierten Einkommensteuerbescheid 2004 hiervon nur diejenigen Werbungskosten, die im Formular bei einer dafür vorgesehenen Kennzahl eingetragen waren, sohin nur die o.a. 537,08 €.

Der Bw erhob – mit Poststempel 9. September 2005 und somit rechtzeitig – Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 vom 25. August 2005.

Das Finanzamt erließ eine mit 28. November 2005 datierte Berufungsvorentscheidung, die den angefochtenen Bescheid zu Ungunsten des Bw abänderte, indem nur noch 519,58 € als Werbungskosten berücksichtigt wurden.

Mit Schreiben vom 20. Dezember 2005 (Poststempel 27. Dezember 2005 und damit rechtzeitig) beantragte der Bw die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz (Vorlageantrag).

Unter der GZ. RV/0048-W/06 erließ der Unabhängige Finanzsenat (UFS) eine teilweise stattgebende, mit 31. Jänner 2006 datierte Berufungsentscheidung, mit der Werbungskosten iHv 1.881,22 € berücksichtigt wurden.

Das Finanzamt erhob gegen diese Berufungsentscheidung Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof, woraufhin der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 28. Mai 2008 unter Zl. 2006/15/0125 diese Berufungsentscheidung aufhob.

Soweit diese Berufungsentscheidung vom Verwaltungsgerichtshof nicht beanstandet worden ist, wird hiermit für die vorliegende, nochmalige Berufungsentscheidung hinsichtlich Gang des Verfahrens, Sachverhalt und rechtlicher Würdigung auf die Berufungsentscheidung vom 31. Jänner 2006 verwiesen.

Zwecks Fortsetzung des Verfahrens aufgrund der Notwendigkeit der nochmaligen Entscheidung über die Berufung richtete die Berufungsbehörde (UFS als Abgabenbehörde zweiter Instanz) an den Bw folgendes, mit 25. Juni 2008 datiertes Schreiben:

*"Hierbei ist gemäß § 63 Abs 1 VwGG der der Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtshofes entsprechende Rechtszustand herzustellen.*

*Für die in der Berufungsentscheidung vom 31. Jänner 2006 mit insgesamt 1.881,22 € anerkannten Werbungskosten, darin enthalten 179,78 € Notebook-AfA und 498,50 € Reisekosten L, welche sich zusammensetzen aus 5 x 25,34 € Taggelder plus 4 x 14,63 € Nächtigungsgelder plus 313,28 € Kilometergelder für zwei Heimfahrten, bedeutet dies:*

*Hinsichtlich der Absetzbarkeit des im Dezember 2004 angeschafften Notebook (Laptop) wurde vom Verwaltungsgerichtshof die Absetzbarkeit zwar dem Grunde nach bejaht, jedoch wegen der weniger als sechs Monate dauernden Nutzung im Jahr 2004 ist statt einer AfA iHv 179,78 € nur eine solche iHv 89,89 € im Rahmen der Werbungskosten zu berücksichtigen.*

*Hinsichtlich der Absetzbarkeit der Reisekosten betreffend Trainingswoche in L ist der Sachverhalt laut Verwaltungsgerichtshof ergänzungsbedürftig.*

*Deshalb werden Sie um Beantwortung folgender Fragen bis 31. Juli 2008 ersucht:*

*1.) Fahrtkosten für Heimfahrten:*

- a) Durch welche Umstände waren die beiden Heimfahrten von L, für welche im Vorlageantrag (=Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde 2. Instanz vom 20. Dezember 2005) Kilometergelder beantragt wurden, veranlasst?*
- b) Die Entfernung von PLZ1 L nach PLZ2 Wohnort, Wohnadresse, beträgt laut Z-Routenplaner 129,38 km. Wie sind die 880 Kilometer für vier Strecken (zweimal Hinfahrt, zweimal Rückfahrt) laut Vorlageantrag zu erklären?*

2.) Aufenthaltskosten, wobei gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 die Nächtigungskosten bzw -gelder die Übernachtungskosten inklusive Frühstückskosten betreffen, sodass die Tagesgelder die Verpflegung ohne Frühstück betreffen:

- a) In welcher Höhe haben Sie betreffend L Verpflegungskosten (ohne Frühstückskosten) verausgabt?
- b) In welcher Höhe haben Sie einen Ersatz für Verpflegungskosten (ohne Frühstückskosten) betreffend L erhalten?
- c) Oder – alternativ zu a) und b) – sind die Verpflegungskosten (ohne Frühstückskosten) in L direkt von einem Dritten (Verband etc) getragen worden?
- d) In welcher Höhe haben Sie betreffend L Kosten für Übernachtung und Frühstück verausgabt?
- e) In welcher Höhe haben Sie einen Ersatz für Übernachtungskosten und Frühstückskosten betreffend L erhalten?
- f) Oder – alternativ zu d) und e) – sind die Übernachtungskosten und Frühstückskosten in L direkt von einem Dritten (Verband etc) getragen worden?
- g) Wenn Sie für L Verpflegungskosten im Sinne des Unterpunktes a) bzw Übernachtungskosten im Sinne des Unterpunktes d) selbst verausgabt haben, wird um Einreichung der diesbezüglichen Belege ersucht."

Mit Schreiben vom 26. Juli 2008 (Poststempel 29. Juli 2008) antwortete der Bw auf die Fragen wie folgt:

*"Beantwortung Frage 1:*

*Da während des Aufenthaltes der Schülerligamannschaft (U13) in L ein Spieltermin in Hauptschulort wahrzunehmen war, musste ich mit dem Privatwagen in die Sportschule reisen. Am Mittwoch dieser Woche fuhr ich zuerst nach Wohnort (Dressen holen), dann nach Hauptschulort und nach dem Spiel (U15) wieder nach Wohnort (Dressenwäsche ist auch eine meiner Aufgaben), bevor ich mich auf den Weg nach L machte, um die Trainingswoche fortzusetzen.*

*Auch bei der Anreise zur Trainingswoche musste ich zuerst nach Hauptschulort (Equipment) und erst danach nach L.*

*Dadurch ergeben sich 558 km, nicht wie irrtümlich angegeben 880 Kilometer. Hierbei dürfte es sich um ein Missverständnis unseres Beraters gehandelt haben.*

*Frage 2:*

*Ich habe für den Aufenthalt in der Sportschule L keine Kosten zu tragen. Diese werden vom Verband getragen.*

*Da ich allerdings trotz Dienstauftrages keinerlei Vergütung (Erzieherzulage oder Überstundenabgeltung – immerhin wird das Normmaß an Arbeitszeit bei weitem überschritten) von der bezugsauszahlenden Stelle vorgesehen ist, wurde mir angeraten (von einem Finanzbeamten), dies bei Veranlagung geltend zu machen."*

Die Berufsbehörde richtete folgendes, mit 31. Juli 2008 datierte Schreiben (mit Beilagen /

a: Ablichtung des zitierten Vorhaltes vom 25. Juni 2008, b: Ablichtung der zitierten

Beantwortung, c: Ablichtungen von Routenplaner-Ausdrucken) an das Finanzamt:

*"Zur Fortsetzung des Berufungsverfahrens wird dem Finanzamt als Amtspartei das gegenüber dem Berufungswerber durchgeführte Vorhalteverfahren anhand der o.a. Beilagen a) und b) zur Kenntnis gebracht.*

*Gemäß § 63 Abs 1 VwGG hat der UFS bei der nochmaligen Berufsentscheidung den der Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtshofes entsprechenden Rechtszustand herzustellen.*

*Daher ist im Streitpunkt 'Notebook/Laptop' (Aufhebung wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes) die in der aufgehobenen Berufungsentscheidung in einer Höhe von 179,78 € als Werbungskosten berücksichtigte AfA um 89,89 € auf 89,89 € zu vermindern.*

*Weiters ist der Sachverhalt im Streitpunkt 'L' ergänzungsbedürftig (Verletzung von Verfahrensvorschriften). Zu diesem Zwecke wurde gegenüber dem Berufungswerber das Vorhalteverfahren laut Beilagen a) und b) durchgeführt und die Übereinstimmung der Angaben mit den allgemeinen Erfahrungswerten (vgl. Seite 6 des VwGH-Erkenntnis) anhand der Routenplaner-Berechnungen laut Beilage c) überprüft. Es ergäben sich daraus für die zu erlassende Berufungsentscheidung folgende Sachverhaltsfeststellungen:*

- Dem Berufungswerber erwuchs in Zusammenhang mit der Trainingswoche der U13-Schülerligamannschaft in L, während der er am Mittwoch ein Spiel der U15-Mannschaft in Hauptschulort betreute, folgender Fahrtenaufwand mit dem Privatwagen:

*Anreise: vom Wohnort in Wohnort zur Schule in Hauptschulort zwecks Einladen von Equipment und weiter nach L ;*

*Fahrten am Mittwoch: von L nach Wohnort zwecks Einladen von Dressen und weiter nach Wohnort (Anm: Irrtum; dies hätte Hauptschulort heißen müssen) und von dort nach dem Spiel nach Wohnort zwecks Ausladen der Dressen zum Waschen und weiter nach L;*

*Rückreise: von L nach Wohnort.*

*Der Bw setzt für diese Fahrten 558 km an, was den Erfahrungswerten entspricht, weil laut Routenplaner bei Eingabe folgender Adressen im Detail:*

- Wohnort Wohnadresse, PLZ2 Wohnort
- Hauptschule Hauptschulanschrift, PLZ3 Hauptschulort
- Sportschule L Sportschulanschrift, PLZ1 GemeindefL

*die Anreise 135,05 km*

*die Fahrten am Mittwoch 2 x 145,8 km und*

*die Rückreise 130,37 km*

*ausmachen und somit insgesamt 557,02 km.*

*Die in der Höhe des Kilometersgeldes von 0,356 € (vgl. auch Vorlageantrag) geschätzten Fahrtkosten in Zusammenhang mit der Trainingswoche in L betragen 198,65 € (558x0,356).*

- Dem Berufungswerber erwachsen in Zusammenhang mit der Schülerliga-Trainingswoche in L keine Aufenthaltskosten im Sinne von Nächtigungs- und Verpflegungskosten.

*Die in der Vorhaltsbeantwortung angeführte mangelnde Vergütung der Trainingswoche im Sinne von Erzieherzulage oder Überstundenabgeltung durch den Arbeitgeber stellt keinen Mehraufwand für Verpflegung oder Unterkunft dar.*

*Von den in der aufgehobenen Berufungsentscheidung insgesamt als Werbungskosten anerkannten Reisekosten von 555,46 € entfallen 498,50 € auf Reisekosten 'L' und der Rest auf KM-Geld betreffend Schülerligaspiele, die weder iZm 'B' noch iZm 'L' stehen.*

*Statt den in der aufgehobenen Berufungsentscheidung als Werbungskosten für Reisekosten 'L' berücksichtigten 498,50 € wären aufgrund der im Sinne des VwGH-Erkenntnisses nachgeholten Sachverhaltsfeststellung nur 198,65 €, d.h. um 299,85 € weniger zu berücksichtigen.*

*Es wird um Stellungnahme (oder um Mitteilung, dass seitens der Amtspartei keine Stellungnahme eingebracht wird) bis 5. September 2008 ersucht."*

*(Anm: Schließlich werden sich aufgrund § 16 Abs 1 Z 6 EStG 1988 andere Beträge ergeben.)*

Seitens des Finanzamtes wurde hierzu mit E-Mail vom 14. August 2008 Stellung zum

Streitpunkt Fahrtkosten Trainingswoche L genommen, wonach diese erstmals im

Vorlageantrag geltend gemachten Kosten derzeit über das Behauptungsstadium nicht

hinausgingen und nicht glaubhaft iSd § 138 BAO wären, sondern nur bei Vorlage konkreter

Beweismittel für die Notwendigkeit der Rückfahrt zu einem Spiel in der Mitte der

Trainingswoche. Das Finanzamt verwies auf das wechselnde Vorbringen (ursprüngliche Nichtgeltendmachung von Fahrtkosten, Unterschiede zur Geltendmachung hinsichtlich B) und hinterfragte, warum das Spiel gerade für den 3. März 2004 terminisiert worden sein sollte, und äußerte Bedenken zu der dem Beratungsfehler zugrundeliegenden Beratung.

Um bei einer der Konstellationen im weiteren Verfahrensverlauf einen allfälligen zusätzlichen Vorhalt einzusparen – was sich freilich im Lichte der nunmehrigen Beurteilung der verfahrensrechtlichen Situation als gegenstandslos erweist –, fragte der Referent nach, wie das Finanzamt im Falle des Misslingens des geforderten Nachweises der Notwendigkeit der Fahrten am Mittwoch (3. März 2004) zu der Anerkennung der Anreise (am Anfang der Woche) und der Rückreise (am Ende der Woche) mit dem Privatwagen stünde, denn Notwendigkeit, Zweckmäßigkeit oder Üblichkeit seien laut *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, Anm 3 zu § 16 EStG, kein grundsätzliches Kriterium für die Anerkennung von Werbungskosten. So wäre der mangelnde Nachweis der Vermeidbarkeit von Kosten (hier etwa gegenüber einem Mitfahren im Mannschaftsbus) kein Kriterium für die Anerkennung von Werbungskosten. Dazu wurde seitens des Finanzamtes mit E-Mail vom 18. August 2008 mitgeteilt, dass dann zumindest eine Liste der an der Trainingswoche teilnehmenden Personen (Schüler, zweiter Begleitlehrer), die als Auskunftspersonen/Zeugen angeboten würden, als Nachweis erforderlich wäre.

### ***Über die vom Verwaltungsgerichtshof beanstandeten Streitpunkte wurde erwogen:***

#### **I.) Notebook-AfA (Seite 8f des Erkenntnisses):**

Der Bw schaffte am 22. Dezember 2004 ein Notebook (Laptop) um 898,90 € an, das er zu 60% beruflich und 40% privat nutzte. Dieses Nutzungsverhältnis bewirkt ein gleiches Aufteilungsverhältnis der anfänglichen Vorbereitungsmaßnahmen zur späteren beruflichen und privaten Nutzung des Notebooks. Der Bw nutzte das Notebook im Jahr 2004 kürzer als sechs Monate. Daher ist gemäß § 16 Abs 1 Z 7 und 8 iVm § 7 Abs 2 EStG 1988 nur die Hälfte einer Jahres-AfA als Werbungskosten anzusetzen. Statt der in der aufgehobenen Berufungsentscheidung vom 31. Jänner 2006 in einer Höhe von 179,78 € als Werbungskosten berücksichtigten Jahres-AfA ist nur eine Halbjahrs-AfA iHv 89,89 € zu berücksichtigen, was eine Verminderung der in der Berufungsentscheidung vom 31. Jänner 2006 berücksichtigten Summe von Werbungskosten um 89,89 € bedeutet.

## II.) Reisekosten L:

Im Ergebnis unstrittig – wie auch die Anerkennung von in Zusammenhang mit Schülerligaspielen stehenden Kilometergeldern in der Berufungsvorentscheidung zeigt –, aber der Vollständigkeit der Sachverhaltsfeststellung wegen angeführt wird, dass die Betreuung von Schulmannschaften für den Bw als Lehrer an dieser Schule objektiv in Zusammenhang mit seiner nichtselbständigen Tätigkeit als Lehrer steht und subjektiv der Förderung des Berufes dient, indem sie im Interesse seiner beruflichen Tätigkeit (hier: für die Schüler seiner Schule im Rahmen der Schule) erfolgt (vgl. auch *Doralt*, EStG<sup>9</sup>, § 16 Tz 32).

### 1.) Fahrtkosten:

Sachverhalt: Dem Bw erwuchs in Zusammenhang mit der Trainingswoche der U13-Schülerligamannschaft in L, während der er am Mittwoch ein Spiel der U15-Mannschaft in Hauptschulort betreute, folgender Fahrtenaufwand mit dem Privatwagen:

Anreise: vom Wohnort in Wohnort zur Schule in Hauptschulort zwecks Einladen von Equipment und weiter nach L ;

Fahrten am Mittwoch: von L nach Wohnort zwecks Einladen von Dressen und weiter nach Hauptschulort und von dort nach dem Spiel nach Wohnort zwecks Ausladen der Dressen zum Waschen und weiter nach L ;

Rückreise: von L nach Wohnort.

Die vom Bw für diese Fahrten angesetzten 558 km entsprechen den Erfahrungswerten, weil es laut Routenplaner 557,02 km sind.

Jedoch sind darin drei Fahrtstrecken (zu je 15,429 km; eine bei der Anreise und zwei am Mittwoch) zwischen seinem Wohnort in Wohnort und seinem Arbeitsplatz in Hauptschulort enthalten.

Begründung für die Feststellung dieses Sachverhaltes, insbesondere der von der Amtspartei in Zweifel gezogenen Notwendigkeit und Tatsächlichkeit der Fahrten mit dem Privatwagen:

Der Bw erwähnt in seinem Schreiben vom 26. Juli 2008 einen Berater. Im Veranlagungs- und Berufungsverfahren ist aber dieser Berater nicht offen aufgetreten, sodass nicht von einem Steuerberater iSd § 3 WTBG (= "*zur selbständigen Ausübung des Wirtschaftstreuhänderberufes Steuerberater*" Berechtigter) auszugehen ist. Auch wurde der Bw vom Rechtsmittelbearbeiter des Finanzamtes am 24. Oktober 2005 telefonisch damit konfrontiert, dass es sich nicht um einen (befugten) Steuerberater handle (ANV-Akt Bl 17). Die Bedenken seitens des Finanzamtes gegenüber dem Vorbringen des Bw rühren daher und aus Änderungen von Vorbringen während des Verfahrens.

Dem Finanzamt ist soweit zuzustimmen, dass der Inhalt einer Eingabe, die von einem unbefugten (Steuer)Berater verfasst worden ist, ein Anlass zu Zweifeln sein kann. Auch erfordert wechselndes Vorbringen eine Entscheidung, ob einem der Vorbringen und welchem gefolgt wird.

Nach Auffassung der Berufungsbehörde hat der Bw das zitierte Schreiben vom 26. Juli 2008 nicht nur unterschrieben, sondern es erscheint auch authentisch formuliert = nicht vom unbefugten (Steuer)Berater verfasst.

Insgesamt betrachtete die Berufungsbehörde das nunmehrige Vorbringen – hinsichtlich Notwendigkeit und Tatsächlichkeit der spezifizierten Fahrten mit dem Privatwagen sowie keiner Kostenbelastung für den Aufenthalt – als glaubwürdig.

§ 138 Abs 1 BAO bestimmt: *"Auf Verlangen der Abgabenbehörde haben die Abgabepflichtigen und die diesen im § 140 gleichgestellten Personen in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung."*

Entscheidend für das von der Amtspartei gewünschte Verlangen der Berufungsbehörde, dass der Bw sein nunmehriges Vorbringen beweisen möge, ist somit das Vorliegen eines Zweifels an der Richtigkeit des Vorbringens des Bw, und zwar – da es sich um ein Verlangen der Berufungsbehörde handeln würde – das Vorliegen oder Nichtvorliegen des Zweifels bei der Berufungsbehörde.

Die Berufungsbehörde macht sich die Zweifel der Amtspartei nicht zu Eigen, sondern bleibt dabei, keinen Zweifel am nunmehrigen Vorbringen des Bw – hinsichtlich Notwendigkeit und Tatsächlichkeit der spezifizierten Fahrten mit dem Privatwagen sowie keiner Kostenbelastung für den Aufenthalt – zu hegen. Dass die rechtliche Würdigung schlussendlich eine Abgeltung der sachverhaltsmäßig vorgelegenen drei Fahrtstrecken zwischen Wohnort und Arbeitsort mit Verkehrsabsetzbetrag und Pendlerpauschale ergeben wird, ist ein – auch von der Berufungsbehörde bei Abfassung ihres Vorhaltes vom 31. Juli 2008 noch nicht berücksichtigtes – Spezialthema der rechtlichen Würdigung, dessen Nichtberücksichtigung im Schreiben vom 26. Juli 2008 keine Zweifel am entscheidenden, sachverhaltsmäßigen Vorbringen weckt.

Rechtliche Würdigung:

Dem Bw erwuchsen aus den vorgenannten, beruflich veranlassten Fahrten bei der Einkommensteuerveranlagung zu berücksichtigende Werbungskosten, soweit es sich nicht um Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte handelte; die Schätzung mit dem vom Bw im Vorlageantrag angesetzten Kilometergeld iHv 0,356 € ist bei der gegenständlichen Gesamtzahl der insgesamt zu Werbungskosten führenden Kilometer

zulässig (vgl. *Zorn in Hofstätter/Reichel*, Rz 2 zu § 16 Abs 1 Z 9 / Seite 5).

Der erste Satz des letzten Unterabsatzes von § 16 Abs 1 Z 6 EStG 1988 bestimmt: *"Mit dem Verkehrsabsatzbetrag und den Pauschbeträgen nach lit. b und c sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten."*

Aus dem am Ende des angefochtenen Bescheides abgedruckten, vom Amt der Landesregierung übermittelten Lohnzettel sind 243 € Pendlerpauschale zu ersehen. Dies entspricht dem Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs 1 Z 6 lit c EStG idF BGBl I 2004/57 bei einer einfachen Fahrtstrecke von 2 bis 20 Kilometer.

Dieser Betrag bildet gemeinsam mit den beiden danach folgenden Zeilen des Lohnzettels in Summe das Feld "Übrige Abzüge" (Kennzahl 243) und fand daher Eingang in die Ermittlung des Feldes mit der Kennzahl 245 (= "Bruttobezüge" laut Kennzahl 210 abzüglich "Sonstige Bezüge" laut Kennzahl 220 abzüglich "SV-Beiträge für laufende Bezüge" laut Kennzahl 230 abzüglich "Übrige Abzüge" laut Kennzahl 243).

Der Betrag laut Kennzahl 245 ist der Eingangswert für die Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bei der Einkommensteuerveranlagung sowohl laut angefochtenem Bescheid als auch laut Berufungsentscheidung, sodass das Pendlerpauschale automatisch bei der Veranlagung berücksichtigt wird. Ebenso sind sowohl im angefochtenen Bescheid als auch bei der Ermittlung der Einkommensteuer auf dem der Berufungsentscheidung beigefügten Berechnungsblatt der Verkehrsabsatzbetrag iHv 291 € gemäß § 33 Abs 5 Z 1 EStG 1988 berücksichtigt.

Gemäß der obzitierten Bestimmung in § 16 Abs 1 Z 6 EStG 1988 können daher die zwischen Wohnung und Arbeitsplatz (Hauptschule) zurückgelegten drei Fahrtstrecken in Zusammenhang mit der Trainingswoche in L nicht (zusätzlich zum Pendlerpauschale) bei der Einkommensteuerveranlagung als Werbungskosten berücksichtigt werden, weil sie durch abpauschalierte Werbungskosten in Form des Pendlerpauschales und auch den Verkehrsabsatzbetrag bei der Steuerermittlung bereits abgegolten sind.

$557,02 - 3 \times 15,429$  ergibt (gerundet) 511 Kilometer.

Multipliziert mit 0,356 € Kilometergeld ergeben sich bei der Veranlagung als Werbungskosten zu berücksichtigende Fahrtkosten in Zusammenhang mit der Trainingswoche in L in Höhe von 181,92 €.

## 2.) Aufenthaltskosten:

Sachverhalt: Dem Berufungswerber erwachsen in Zusammenhang mit der Schülerliga-Trainingswoche in L keine Aufenthaltskosten im Sinne von Nächtigungs- und Verpflegungskosten.

Dies ergibt sich aus dem Vorhalteverfahren (zweitinstanzlicher Vorhalt vom 25. Juni 2008 und seine Beantwortung durch den Bw vom 26. Juli 2008).



Zur rechtlichen Würdigung bestimmt § 16 Abs 1 Z 9 EStG 1988 idF BGBl I 2003/71:

*"(Werbungskosten sind auch ...) Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen. Diese Aufwendungen sind ohne Nachweis ihrer Höhe als Werbungskosten anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 ergebenden Beträge nicht übersteigen. Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen."*

Wenn auch ein Nachweis der Höhe nach nicht erforderlich ist, verbleibt aber das Erfordernis, dass dem Grunde nach Aufwendungen der jeweiligen Kategorie des § 26 Z 4 EStG 1988 (lit b: Taggeld betreffend Verpflegung, lit c: betreffend Nächtigung) entstanden sind (vgl. *Zorn in Hofstätter/Reichel*, Rz 3 zu § 16 Abs 1 Z 9 EStG 1988 mit Verweis auf Rsp des VwGH).

Da dem Bw keine Aufwendungen für Verpflegung bzw Nächtigung bei der Trainingswoche in L entstanden sind, können diesbezügliche Taggelder und Nächtigungsgelder nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden.

(Ein Ausgleich der Nichtentlohnung von Arbeitszeit durch den Ansatz von Werbungskosten ist nicht möglich; vielmehr geht ein nichtbezahltes Arbeitsentgelt schon von vornherein nicht in Lohnverrechnung und Lohnzettel ein, und geht damit auch nicht in die Besteuerung bei der Einkommensteuerveranlagung ein. Nur die Nichtbezahlung von tatsächlich entstandenen Reisekosten auf beruflichen Reisen durch den Arbeitgeber kann zur Absetzbarkeit von Tages- und Nächtigungsgeldern als Werbungskosten führen.)

***Auswirkung auf die bei der Veranlagung zu berücksichtigenden Werbungskosten:***

in Berufungsentscheidung vom 31.1.2006 berücksichtigt gewesen		1.881,22 €
darin enthaltene Reisekosten L	498,50 €	
nunmehr für Reisekosten L zu berücksichtigen	181,92 €	
Differenz; Verminderung der Werbungskosten v. 31.1.2006	316,58 €	- 316,58 €
Verminderung der Notebook-AfA auf eine Halbjahres-AfA f. 2004		- 89,89 €
nunmehr zu berücksichtigender Werbungskostenbetrag		1.474,75 €

Ergeht auch an Finanzamt X zu St.Nr. Y – AV-02

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 10. September 2008