



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw gegen die Bescheide des Finanzamtes Gänserndorf betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1996 und 1997 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

### **Rechtsbelehrung**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### **Entscheidungsgründe**

Die Berufungswerberin (Bw) arbeitet in Wien als Beamtin und hat in den Erklärungen zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für die Jahre 1996 und 1997 unter dem Titel

Werbungskosten unter anderem Kilometergelder, im Zusammenhang mit beim WIFI besuchten Fortbildungskursen, beantragt und zwar in folgenden Höhen:

Jahr	S
1996	6.210,00
1997	3.255,40

Weiters wurden Tagesdiäten für den Besuch der WIFI - Kurse in Wien, im Jahr 1996 im Ausmaß von 10.860,00 S und 1997 von 960,00 S, beantragt.

Im Zuge der Veranlagung wurde ein Teil der beantragten Fahrtaufwendungen mit der Begründung nicht anerkannt, dass zwar das amtliche Kilometergeld für Fahrten zwischen Dienststelle und Kursort zustehe. Die Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnort und Dienststelle seien aber bereits durch die Berücksichtigung des Verkehrsabsatzbetrages und des Pendlerpau-schales abgegolten.

Hinsichtlich der nichtanerkannten Diäten wurde in der Bescheidbegründung ausgeführt, dass die Begründung eines weiteren Mittelpunktes der Tätigkeit anzunehmen ist, wenn der Dienstnehmer an einem Einsatzort regelmäßig wiederkehrend tätig wird (zB an einem Tag wöchent-lich) und eine Anfangsphase von fünf Tagen überschritten wird, sodass ein Verpflegungs-mehraufwand ausgeschlossen werden muss. Dies gilt auch, wenn der Aufenthalt zu Fortbil-dungszwecken dient (VwGH vom 26. Juni 1990, 87/14/0024).

Gegen diese Einkommensteuerbescheide betreffend die Jahr 1996 und 1997 erhob die Bw mit gesonderten Schreiben Berufung und führte in diesen gleichlautend aus, dass sich die Berufung gegen die Nichtberücksichtigung von Werbungskosten richte, ohne dass mittels Ersuchen um Ergänzung Aufklärung über die in Frage stehenden Beträge begehrt worden wäre. Es sei dadurch dem Grundsatz des Parteiengehörs nicht Rechnung getragen worden, was einen Verfahrensmangel begründet, der zur Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides führt.

Weiters beantrage die Bw die Bescheide aufzuheben und durch neu zu erlassende Bescheide zu ersetzen, welche die von ihr in den die Veranlagungsjahr 1996 und 1997 beantragten Wer-bungskosten berücksichtigt.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1996 wurde wie folgt begründet (auf diese Begründung wurde in der Berufung gegen den Einkommensteuerbe-scheid für das Jahr 1997 verwiesen):

*"Zu den amtlicherseits gekürzten Werbungskosten-Positionen im einzelnen:*

- Aufwendungen für Weiterbildung – Fahrtgelder

Reisen im Zusammenhang mit Berufsfortbildung aus eigener Initiative gelten als beruflich veranlasst. Für jede beruflich veranlasste Reise können Fahrtkosten geltend gemacht werden.

Mit der Begründung, dass die Kosten für Fahrten auf einer Wegstrecke, die der Wegstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsplatz entspricht, zur Gänze durch Verkehrsabsatzbetrag und Pendlerpauschale abgegolten seien, wurde die Anerkennung der Fahrtkosten verweigert. In diesem Zusammenhang wurde auf das VwGH-Erkenntnis 91/13/0205 vom 27. März 1996 verwiesen.

In Kenntnis des Umstandes, dass Fahrtkosten nur insoweit angesetzt werden können, als sie nicht bereits durch den Verkehrsabsatzbetrag bzw. Pendlerpauschale gedeckt sind, wurden im Antrag auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für 1996 lediglich jene Fahrtkosten geltend gemacht, die an Samstagen – also an Nicht-Arbeitstagen – angefallen sind. Dieses Faktum geht aus dem Antrag eindeutig hervor.

Bei der Beurteilung des Sachverhalts wurde behördlicherseits dieser Tatsache keine Beachtung geschenkt. Das zitierte VwGH-Erkenntnis 92/13/0205 lässt sich auf den gegenständlichen Sachverhalt nicht übertragen, da es sich bei den dort erwähnten Fahrten um Dienstreisen im Sinne des § 26 Z 4 EStG (erster Tatbestand) handelt, dem Rechtsanwaltsanwärter keine effektiven Mehraufwendungen entstanden sind und die Fahrten offensichtlich an Arbeitstagen erfolgten.

Aufgrund obiger Ausführungen beantrage ich daher erneut die Anerkennung der als Werbungskosten geltend gemachten Fahrtkosten in unverminderter Höhe von 6.120,00 S.

- Aufwendungen für Weiterbildung - Tagesgelder

Reisen in Zusammenhang mit Berufsfortbildung aus eigener Initiative gelten als beruflich veranlasst. Für beruflich veranlasste Reisen können Diäten angesetzt werden, wenn die Reise im Inland länger als drei bzw. im Ausland länger als fünf Stunden dauert. Die Tagesgelder(Diäten) sollen den im Zuge der Reise entstehenden Verpflegungsmehraufwand abdecken.

Kein Ansatz von Diäten ist zulässig, wenn sich aufgrund der Regelmäßigkeit der Reisebewegungen ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit ergibt. Dies ist unter anderem dann der Fall, wenn der Steuerpflichtige wiederkehrend (zB wöchentlich an einem bestimmten Tag) an einem Einsatzort tätig wird und eine Anfangsphase von fünf Tagen überschritten wird. Behördlicherseits wird das VwGH-Urteil 87/14/0024 vom 26. Juni 1990 zitiert, wonach ein Verpflegungsmehraufwand auch dann auszuschließen sei, wenn es sich um einen Aufenthalt zur Fortbildungszwecken handelt.

In der Bescheidbegründung wird zwar ausgeführt, dass ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit erst ab dem fünften Tag gegeben ist, tatsächlich wurden jedoch sämtliche Tagesgelder gestrichen. In diesem Punkt ist mE materielle Rechtswidrigkeit gegeben, da auch die Anerkennung der anteiligen Tagesgelder für die jeweils ersten fünf Tage verweigert wurden. Ich erlaube mir auf das VwGH-Erkenntnis 93/13/0099 vom 2. August 1995 zu verweisen, dass über diesen Punkt abspricht.

Ich beantrage die Anerkennung von Werbungskosten unter dem Titel Tagesgelder in Höhe von 2.100,00 S. Dieser Betrag entspricht dem Ansatz von jeweils fünf anteiligen Tagessätzen für die Freitag-Abend- bzw. die Samstag-Ganztages-Kurstermine. Die Verpflegungsmehraufwendungen resultieren aus den unterschiedlichen Öffnungszeiten der Speiselokale in der näheren Umgebung des Kursortes in Wien I, Herrengasse."

In der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1997 wird noch ergänzend ausgeführt:

"Ich beantrage daher die Anerkennung der Fahrtkosten in ungekürzter Höhe von 3.255,40 S.

- *Aufwendungen für Weiterbildung - Tagesgelder*

*Hinsichtlich der Taggelder scheint aufgrund des im Jahr 1996 entstandenen weiteren Mittelpunktes der Tätigkeit die Streichung der Diäten gerechtfertigt zu sein. In diesem Punkt erfolgt daher keine Bescheidabweichender Antrag."*

Aufgrund dieser Berufungen wurde mit einem ergänzenden ausführlichen Schreiben vom 21. August 1998 der Bw die Möglichkeit zur Stellungnahme gegeben und dadurch der durch die Abweichungen von der Erklärung ohne Vorhalt entstandene Verfahrensmangel saniert.

Im Antwortschreiben der Bw vom 15. September 1998 gab die Bw nochmals ihre bereits in der Berufung dargelegte Auffassung wieder.

Mit Bericht vom 23. September 1998 legte das Finanzamt die Berufung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland zur Entscheidung vor. Bis 31. Dezember 2002 erfolgte keine Erledigung der Berufung durch die Finanzlandesdirektion.

Gemäß § 323 Abs. 10 iVm § 260 BAO ist zur Entscheidung über die Berufung nunmehr der unabhängige Finanzsenat zuständig.

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

Aufgrund der Akten des Finanzamtes steht folgender Sachverhalt fest:

Die Bw arbeitet im 3. Bezirk in Wien. Die von ihr in Wien besuchte Fortbildungsveranstaltung fand im 1. Bezirk statt.

Strittig sind die beantragten Fahrtaufwendungen für die an Samstagen durchgeführten Fahrten nach Wien (= Dienort) sowie die beantragten Tagesdiäten für die ersten 5 Kurstage in Wien.

**Kilometergeld**

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 28.3.2000, 97/14/0103, ausgeführt dass Aufwendungen, die der Steuerpflichtige deshalb tätigt, um seine bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten zu verbessern, und dadurch seinen Beruf besser ausüben zu können, als Fortbildungskosten gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 abzugsfähig sind.

Beruflich veranlasste Fahrtaufwendungen sind - unabhängig vom Vorliegen einer Reise - 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 (vgl. VwGH 8.10.1998, 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 Wohnung und Arbeits-

stätte. 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. Dies trifft auf die gegenständlichen Fahrten nicht zu.

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.

Es ist unstrittig, dass die von der Bw besuchten Kurse der beruflichen Fortbildung dienen, und somit die damit im Zusammenhang entstanden Fahrtkosten Werbungskosten darstellen.

Im berufsgegenständlichen Fall beantragt die Bw Kilometergeld für die an "arbeitsfreien" Samstagen durchgeführten Fahrten. Auf Basis dieser Feststellung sind die von der Bw unternommenen Fahrten auch nicht teilweise mit dem Verkehrsabsetzbetrag bzw. dem Pendlerpauschale abgegolten.

Die Fahrtstrecke Wohnung - WIFI ist zwar teilweise mit der Fahrtstrecke Wohnung - Arbeitsstätte ident, die Fahrt wird jedoch nicht unternommen um die Arbeitsstätte aufzusuchen bzw. von dieser wieder nach Hause zu gelangen. Die beantragten Werbungskosten für Fahrten nach Wien an "arbeitsfreien" Samstagen in Höhe von 6.210,00 S für 1996 und von 496,80 S für 1997 werden gewährt.

### **Verpflegungsmehraufwand**

Mit dem Begriff der Reise iSd § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 hat sich der Verwaltungsgerichtshof bereits in einer Vielzahl von Erkenntnissen auseinander gesetzt und in diesen daran festgehalten, dass der Aufenthalt an einem Ort, der als Mittelpunkt der Tätigkeit eines Steuerpflichtigen angesehen werden muss, zu keiner Reise führt. Die Rechtfertigung der Annahme solcher Werbungskosten liegt bei kurzfristigen Aufenthalten nur in den bei derartigen Reisebewegungen in typisierender Betrachtungsweise angenommenen Verpflegungsmehraufwendungen gegenüber den ansonsten am jeweiligen Aufenthaltsort anfallenden und gemäß § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähigen Verpflegungsaufwendungen (vgl. das hg Erkenntnis vom 28. Mai 1997, 96/13/0132). Aufwendungen für Gasthausverpflegung gehören grundsätzlich zu den Kosten der Lebensführung, zumal ein bedeutender Teil der Steuerpflichtigen darauf angewiesen ist, Mahlzeiten außerhalb des Haushaltes einzunehmen. Die einkünftermindernde Berück-

sichtigung von Verpflegungsaufwendungen nach § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 findet ihre Begründung darin, dass einem Steuerpflichtigen die besonders preisgünstigen Verpflegungsmöglichkeiten am jeweiligen - vom Wohnort in größerer Entfernung gelegenen - Aufenthaltsort in der Regel nicht bekannt sind, weshalb die Verpflegung durch die örtliche Gastronomie typischerweise zu Mehraufwendungen führt (vgl. das hg Erkenntnis vom 29. Mai 1996, 93/13/0013). Hält sich ein Steuerpflichtiger jedoch länger an einem Ort auf, sind ihm die örtlichen Verpflegungsmöglichkeiten ausreichend bekannt, weswegen Verpflegungsmehraufwendungen im Weg von Tagesgeldern nicht mehr steuerlich zu berücksichtigen sind. Werden verschiedene berufliche Tätigkeiten im selben Ort im örtlichen Nahebereich ausgeübt, führt dies nicht zu steuerlich zu berücksichtigenden Verpflegungsmehraufwendungen (vgl. das hg Erkenntnis vom 28. Jänner 1997, 95/14/0156). Da sich der von der Bw besuchte Kursort (Wien 1) im örtlichen Nahebereich ihrer Arbeitsstätte (Wien 3) befindet, sind die geltend gemachten Tagesgelder nicht als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Beilage:	1 Berechnungsblatt für das Jahr 1996 in S
	1 Berechnungsblatt für das Jahr 1996 in €
	1 Berechnungsblatt für das Jahr 1997 in S
	1 Berechnungsblatt für das Jahr 1997 in €

Wien, 8. September 2003