

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der NN, gegen den Bescheid des Finanzamtes St. Pölten, betreffend Einkommensteuer 2003 entschieden:

Der Berufung wird teilweise 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.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) beantragte in ihrer Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2003 das Pendlerpauschale für die Monate Jänner bis Juli in Höhe von 1.046 € und für die Monate September bis Dezember in Höhe von 280 €. Weiters wurde im Zusammenhang mit den besuchten Fortbildungsveranstaltungen Kilometergeld und Tagesdiäten in Höhe von insgesamt 8.496,68 € beantragt.

Beigelegt war dem Ansuchen ein Dekret des Amtes der Niederösterreichischen Landesregierung in dem bestätigt wurde, dass die Bw aufgrund ihres Ansuchens gemäß § 4 des Landesvertragslehrergesetzes, BGBl. Nr. 172/1966, für die lehrgangsmäßige Ausbildung zum Zwecke der Ablegung der Lehramtsprüfung für Berufsschulen an der Berufspädagogischen Akademie des Bundes ein Urlaub in der Dauer von 2 Semestern während des Schuljahres 2002/2003 unter Weiterbezahlung der Bezüge gewährt wird.

Im Zuge der Veranlagung wurde das Pendlerpauschale (laut Lohnzettel 996 €) um 330 € erhöht und von den beantragten Kilometergeld und Tagesdiäten nur 281,60 € anerkannt und in der gesondert zum Bescheid ergangen Begründung wurde dies wie folgt begründet:

*"Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitstätte sind gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 durch den Verkehrsabsetzbetrag und ein ggf. zustehendes Pendlerpauschale abgegolten. Arbeitsstätte (Dienstort) ist jener Ort, an dem der Arbeitnehmer für den Arbeitgeber regelmäßig tätig wird. Tatsächliche Fahrtkosten (zB Kilometergeld) können daher für derartige Fahrten nicht berücksichtigt werden.*

*Verlagert sich das regelmäßige Tätigwerden zu einer neuen Arbeitstätte (Dienstort), sind die Fahrten vom Wohnort zu dieser Arbeitstätte (Dienstort) als Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitstätte gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 zu berücksichtigen:*

*Wird der Arbeitnehmer zu einer neuen Arbeitstätte befristet dienstzugeteilt oder entsendet und steht von vornherein fest, dass er an dieser neuen Arbeitsstätte länger als einen vollen Kalendermonat durchgehend tätig wird, stellen die Fahrten zur neuen Arbeitstätte mit Wirksamkeit der Zuteilung Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitstätte dar.*

*Eine Arbeitstätte in diesem Sinne liegt auch dann vor, wenn das dauernde Tätigwerden auf Grund einer Dienstzuteilung oder Entsendung durch den Arbeitgeber in Räumlichkeiten eines Kunden oder an einem Fortbildungsinstitut (zB Entsendung zu einer mehrmonatigen Berufsförderung) während der Arbeitszeit erfolgt.*

*Das von Ihnen beantragte Pendlerpauschale wurde um den Betrag, der bereits vom Arbeitgeber bei der Lohnverrechnung berücksichtigt wurde gekürzt."*

Gegen diesen Bescheid erhob die Bw fristgerecht Berufung und führte darin im Einzelnen aus:

*"Ich habe auch im Veranlagungsjahr 2002 die täglichen Fahrtkosten im Rahmen der Aus- und Fortbildungskosten anerkannt bekommen, da ich vom Dienstgeber für den Zweck des Besuches der Pädagogischen Akademie unter Fortzahlung der Bezüge beurlaubt war. Dies wurde mir auch zuvor von einer Mitarbeiterin der Abteilung Veranlagung Arbeitnehmer und Beihilfen bestätigt.*

*Einer meiner Kollegen hat ebenfalls im Jahr 2002 die täglichen Fahrtkosten vom Finanzamt St. Pölten abgegolten bekommen. Auch im Veranlagungsjahr 2003 hat bereits ein Kollege aus der Berufsschule P. vom Finanzamt Melk diese Kosten voll ersetzt bekommen.*

*Da ich Ihre Entscheidung als absolut ungerecht betrachte und diese auch gegen die Gleichbehandlung aller Bürger in Österreich spricht, bitte ich Sie um nochmalige Durchsicht und Entscheidung bzw. Abgeltung der Werbungskosten und berufe mich abermals auf die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes ZI.: 89/14/0276."*

Der Berufung war eine Aufstellung der Werbungskosten beigelegt.

Die beantragten Werbungskosten laut Berufung setzen sich wie folgt zusammen:

Arbeitsmittel und Fachliteratur	€
1.137,32	
Studiengebühr WS+SS	756,44 € (in der Erklärung nicht enthalten)
Tagesdiäten	215,60 €
Kilometergeld	7.408,36 €

Mit Berufungsvorentscheidung vom 14. Mai 2004 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab und führte hierzu aus:

*"Erfolgt die Aus- bzw. Fortbildungsmaßnahme an der Arbeitstätte des Arbeitnehmers, stellen Fahrtaufwendungen zum Besuch der Fortbildungsstätte Aufwendungen dar, die vom Tatbestand des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 umfasst sind, sodass die spezielle Norm des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 auch derartige Aufwendungen umfasst. Ein gesonderter Abzug von Fahrtkosten als Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 kommt daher nicht in Betracht.*

*Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Arbeitsweg) sind beruflich veranlasst und stellen zwar grundsätzlich Werbungskosten dar, sind jedoch in pauschalierter Form durch den Verkehrsabsetzbetrag und ein gegebenenfalls zustehendes Pendlerpauschale abgegolten. Wie aus dem Gesetzeswortlaut unzweifelhaft hervorgeht, umfasst die Pauschalierung sämtliche Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte.*

*Eine teilweise Berücksichtigung derartiger Aufwendungen in Höhe der tatsächlich angefallenen Kosten (zB Kilometergeld, Mautgebühren) findet daher im Gesetz keine Deckung.*

*Arbeitstätte (Dienstort) ist jener Ort, an dem der Arbeitnehmer für den Arbeitgeber regelmäßig tätig wird; dabei kann es nicht darauf ankommen, ob die dienstliche Tätigkeit in der üblichen Tätigkeit besteht oder in einer Berufsförderung.*

*Verlagert sich das regelmäßige Tätigwerden zu einer neuen Arbeitsstätte (Dienstort), sind die Fahrten vom Wohnort zu dieser Arbeitsstätte (Dienstort) als Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 zu berücksichtigen.*

*Wird ein Arbeitnehmer zu einer neuen Arbeitsstätte befristet dienstzugeteilt oder entsendet und steht von vornherein fest, dass er an dieser neuen Arbeitsstätte länger als einen vollen Kalendermonat durchgehend tätig wird, stellen die Fahrten zu neuen Arbeitsstätte mit Wirksamkeit der Zuteilung Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte dar. Eine durchgehende Tätigkeit in diesem Zusammenhang liegt auch dann vor, wenn die Tätigkeit an diesem Ort kurzfristig (zB an einem Tag pro Woche) unterbrochen wird.*

*Entsprechend der Verwaltungspraxis liegt eine Arbeitsstätte im obigen Sinne auch dann vor, wenn das dauernde Tätigwerden auf Grund einer Dienstzuteilung oder Entsendung durch den Arbeitgeber in Räumlichkeiten eines Kunden oder an einem Fortbildungsinstitut (zB Entsendung zu einer mehrmonatigen Berufsförderung) während der Arbeitszeit erfolgt.*

*Die im Zuge der Berufung geltend gemachten Kosten für die Fahrten Wohnung – Dienstzuteilungsort und retour konnten daher nicht anerkannt werden."*

Gegen diesen Bescheid brachte die Bw fristgerecht einen Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz ein.

Mit Bericht vom 16. Juli 2004 legte das Finanzamt die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

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

#### **Kilometergeld**

Die Bw wurde von ihrem Dienstgeber für die lehrgangsmäßige Ausbildung zum Zwecke der Ablegung der Lehramtsprüfung für Berufsschulen an der Berufspädagogischen Akademie des Bundes ein Urlaub in der Dauer von 2 Semestern während des Schuljahres 2002/2003 unter Weiterbezahlung der Bezüge gewährt (Dienstfreistellung nach § 4 des Landesvertragslehrer-gesetzes, BGBl. Nr. 172/1966).

Dies zeigt, dass es sich bei dem Besuch des Kurses nicht um die Erbringung von Dienstleistungen gegenüber dem Dienstgeber handelt, sondern um eine Tätigkeit, die zwar mit der nichtselbständigen Arbeit der Bw im Zusammenhang steht, nicht jedoch Dienstleistung gegenüber dem Dienstgeber ist. Die Beurlaubung erleichtert dem Dienstnehmer nur die Erfüllung der im Dienstvertrag übernommenen Pflicht zur Ablegung der Lehramtsprüfung. Die jeweilige Fortbildungsstätte ist daher nicht Arbeitstätte im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988. Bei den Fahrten der Bw von ihrer Wohnung zum Fortbildungsort und zurück handelt es sich daher nicht um Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, sondern um Fahrten zur Sicherung und Erhaltung ihrer Einnahmen als Vertragslehrerin.

Fortbildungskosten dienen dazu, im jeweils ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben, um den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden. Merkmal beruflicher Fortbildung ist es, dass sie der Verbesserung der Kenntnisse und Fähigkeiten im bisher ausgeübten Beruf dient (VwGH 22.11.1995, 95/15/0161).

Als Werbungskosten kommen in Betracht neben den unmittelbaren Kosten der Aus- und Fortbildungs- oder Umschulungsmaßnahmen (z.B. Kursgebühren, Kosten für Kursunterlagen, Skripten und Fachliteratur), auch Fahrtkosten zur Ausbildungs-, Fortbildungs- oder Umschulungsstätte in tatsächlich angefallenem Umfang (z.B. Kilometergelder), sofern diese nicht bereits durch den Verkehrsabsetzbetrag und ein allenfalls zustehendes Pendlerpauschale abgegolten sind und Tagesgelder, sofern eine Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 vorliegt.

Da die Bw von ihrem Dienstgeber für die Dauer von 2 Semestern während des Schuljahres 2002/2003 beurlaubt war, liegt keine Dienstzuteilung vor. Die beantragten Kosten für die Fahrten zur Berufspädagogischen Akademie sind daher zu gewähren.

### **Pendlerpauschale**

In zeitlicher Hinsicht müssen die entsprechenden Verhältnisse im Lohnzahlungszeitraum überwiegend gegeben sein. Für den vollen Kalendermonat können 20 Arbeitstage angenommen werden, sodass ein Pendlerpauschale im betreffenden Ausmaß nur dann zusteht, wenn im Kalendermonat an mehr als 10 Tagen die Strecke Wohnung - Arbeitsstätte - Wohnung zurückgelegt wird. Die im Zuge der Veranlagung durchgeföhrte Erhöhung des Pendlerpauschales war daher wieder zu korrigieren.

### **Tagesdiäten**

Gemäß §§ 4 Abs. 5 bzw. 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 sind Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich durch den Betrieb bzw. den Beruf veranlassten Reisen als Betriebsausgaben anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 EStG 1988 ergebenden Beträge nicht übersteigen.

Mit dem Begriff der "Reise" im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 hat sich der Verwaltungsgerichtshof bereits in einer Vielzahl von Erkenntnissen auseinandergesetzt und in diesen daran festgehalten, dass der Aufenthalt an einem Ort, der als Mittelpunkt der Tätigkeit des Steuerpflichtigen angesehen werden muss, keine Reise darstellt, wobei zu einem (weiteren) Mittelpunkt der Tätigkeit ein Ort auf Grund längeren Aufenthaltes des Steuerpflichtigen wird.

Die Rechtfertigung der Annahme solcher Werbungskosten liegt bei kurzfristigen Aufenthalten überhaupt nur in dem bei derartigen Reisebewegungen in typisierender Betrachtungsweise angenommenen Verpflegungsmehraufwand gegenüber den ansonsten am jeweiligen Aufenthaltsort anfallenden und gemäß § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähigen (üblichen) Verpflegungsaufwendungen. Bei längeren Aufenthalten ist in der gebotenen typisierenden Betrachtungsweise von der Möglichkeit der Inanspruchnahme solcher Verpflegungsmöglichkeiten auszugehen, deren Aufwendungen als Teil der Kosten der Lebensführung grundsätzlich nicht abzugsfähig sind. Auch die mit Unterbrechungen ausgeübte Beschäftigung an einem Ort begründet dessen Eignung zu einem weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit, sofern die Dauer einer solchen wiederkehrenden Beschäftigung am selben Ort insgesamt ein Ausmaß erreicht, welches zum Wegfall der Voraussetzungen des in typisierender Betrachtungsweise unterstellten Verpflegungsmehraufwandes aus den gleichen Überlegungen zu führen hat, wie sie bei einer nicht unterbrochenen Aufenthaltsdauer an einem Beschäftigungsplatz nach Verstreichen eines typisiert als angemessen zu beurteilenden Zeitraumes Platz zu greifen haben (vgl. VwGH 20.9.1995, 94/13/0253, 0254, 18.10.1995, 94/13/0101, 29.5.1996, 93/13/0013, und 20.11.1996, 96/15/0097).

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 28.5.1997, 96/13/0132, welches zu einem Beamten der Staatsanwaltschaft ergangen ist, der Dienst an mehreren burgenländischen Bezirksgerichten versehen hat und an Ortsaugenscheinverhandlungen im gesamten Burgenland teilnahm, entschieden, dass in typisierender Betrachtungsweise von der Kenntnis der günstigsten Verpflegungsmöglichkeiten im Einsatzgebiet auszugehen ist. Hinsichtlich der Vertrautheit mit den Verpflegungsmöglichkeiten stellt das Einsatzgebiet somit einen einzigen Mittelpunkt der Tätigkeit dar.

Im Erkenntnis vom 20.4.1999, 98/14/0156, führt der Verwaltungsgerichtshof aus, dass die Rechtfertigung für die Anerkennung von Verpflegungsmehraufwand als Werbungskosten darin liege, dass der Steuerpflichtige in der ersten Zeit an einem neuen Ort keine ausreichenden Kenntnisse über günstige Verpflegungsmöglichkeiten hat. Nach Ablauf dieser Zeit befindet er sich in der gleichen Lage wie ein Dienstnehmer, der nicht auf Reise ist, sich aber außerhalb seines Haushaltes verpflegt. Für das Erreichen jenes Zeitraumes, der für das Verschaffen ausreichender Kenntnisse über günstige Verpflegungsmöglichkeiten notwendig ist, sind auch wiederkehrende Beschäftigungen an einzelnen, nicht zusammenhängenden Tagen zu berücksichtigen. Weiters hat der Verwaltungsgerichtshof in diesem Zusammenhang

es nicht als rechtswidrig erkannt, wenn die Behörde den Verpflegungsmehraufwand nur für den Aufenthalt der ersten 15 Tage anerkennt.

Im Erkenntnis vom 7.9.1993, 93/14/0081, führt der Verwaltungsgerichtshof aus, dass nicht mehr vom Vorliegen einer Reise mit der für sie typischen Reisebewegung gesprochen werden könne, wenn ein Steuerpflichtiger sich über einen längeren Zeitraum hindurch (in der Regel mehr als eine Woche) an ein und demselben Ort aufgehalten hat. Die Berücksichtigung von Verpflegungsmehraufwand ist daher bei durchgehender Tätigkeit am selben Einsatzort nur für die ersten 5 Tage möglich.

Bei regelmäßig wiederkehrender (mindestens ein Mal wöchentlich; vgl. VwGH 2.8.1995, 93/13/0099) Tätigkeit an einem Einsatzort stehen ebenfalls nur für eine Anfangsphase von 5 Tagen Tagesdiäten zu.

Im berufungsgegenständlichen Fall sind nur die beantragten Diäten für St. Pölten strittig. Betreffend die nicht gewährten Tagesdiäten wird festgehalten, dass die Entfernung L. (Mittelpunkt der Tätigkeit = Berufsschule) - St. Pölten über 25 km beträgt. Es liegt daher eine Reise vor und es sind daher die beantragten Diäten für die ersten 5 Tage (durchgehende Tätigkeit am Einsatzort) zu gewähren.

		beantragt lt. Berufung	somit zu gewähren	
5 Tage Wien		99,00	99,00	bereits in VLG gewährt
5 Tage St. Pölten	27.10.-31.10.2003	99,00	99,00	
1 Tag St. Pölten	17.11.2003	6,60	0,00	
1 Tag Geras		11,00	11,00	bereits in VLG gewährt
<b>Summe der anerkannten Tagesdiäten</b>			<b>209,00</b>	

### **Studiengebühren**

Im vorliegenden Fall besteht ein Zusammenhang zwischen der Fortbildung und der ausgeübten Tätigkeit. Die Aufwendungen sind daher gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF BGBl Nr. 180/2004 abzugsfähig.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 15. November 2005