



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Graz
Senat 6

GZ. RV/0227-G/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vom 16. November 2000 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 16. Oktober 2000 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 1997 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Im Übrigen wird die Berufung abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber ist Arzt und beantragte im Zuge der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 1997 folgende Aufwendungen i.Z.m. der Ausbildung zum Arbeitsmediziner als Werbungskosten zu berücksichtigen:

Arbeitsmedizinische Ausbildung - Teilnahmegebühren		
03.02.-07.02.1997, Klagenfurt	S 4.000,00	
14.04.-18.04.1997, Klagenfurt	S 4.000,00	
02.06.-06.06.1997, Klosterneuburg	S 4.000,00	
30.06.-04.07.1997, Klagenfurt	S 4.000,00	
25.08.-29.08.1997, Klagenfurt	S 4.000,00	

08.09.-12.09.1997, Klosterneuburg	<u>S 4.000,00</u>	S 24.000,00
Kilometergeld (lt. Beilage)		S 48.050,00
Diäten (lt. Beilage)		S 9.360,00
AFA (lt. Beilage)		S 6.666,67
Ärztehaftpflichtversicherung		S 560,00
EDV-Instandhaltung		S 1.156,00
Summe Werbungskosten		S 89.792,67

Aus den Beilagen zu den Reisekosten ergibt sich, dass der Berufungswerber während der angeführten Zeiten täglich das Kilometergeld zu den Veranstaltungsorten (4 mal 5 Tage Klagenfurt für jeweils 284 km und 2 mal 5 Tage Klosterneuburg für jeweils 430 km) als Werbungskosten geltend gemacht hat. Daneben führte er an, täglich 12 Stunden unterwegs gewesen zu sein und beantragte für jeden Tag ein Tagesgeld in Höhe von S 360,-.

Die Beilage zur Afa bezog sich auf einen Computer, der lt. Anlagenverzeichnis zum 1.1.1997 um S 20.000,- angeschafft und für den eine Nutzungsdauer von 3 Jahren angenommen wurde.

Das Finanzamt gewährte hinsichtlich der Reisekosten pro Ausbildungseinheit jeweils eine Hin- und Rückfahrt, somit 4-mal Klagenfurt á 284 km und 2-mal Klosterneuburg á 430 km, was einer Gesamtkilometeranzahl von 1.996 und multipliziert mit dem Kilometergeld in Höhe von S 4,90 einem Betrag von S 9.780,40 entspricht. Zusätzlich gewährte das Finanzamt für 4 Nächtigungen in Klagenfurt das Nächtigungspauschale á S 200,- und für 5 Tage das Tagesgeld in Höhe von insgesamt S 1.800,-. Hinsichtlich der Afa für den Computer verlängerte das Finanzamt die Nutzungsdauer von beantragten 3 auf 4 Jahre und kürzte die sich daraus ergebende Afa in Höhe von S 5.000,- um einen Privatanteil von 40 %.

In der Begründung des angefochtenen Bescheides wird ausgeführt, dass eine Reise im Sinne des § 16 EStG vorliege, wenn sich der Steuerpflichtige aus beruflichem Anlass mindestens 25 km vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit entfernen würde, eine Reisedauer von mehr als drei Stunden bei Inlandsreisen (mehr als fünf Stunden bei Auslandsreisen) vorliegen würde und kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet werde. Dies sei bei einem durchgehenden oder wiederkehrenden Einsatz in einer Ortsgemeinde, in der man erstmals oder zuletzt vor 6 Monaten tätig gewesen sei, nur in den ersten 5 Tagen der Fall. Da die täglichen Heimfahrten bei den Seminaren in Klosterneuburg und Klagenfurt sehr unglaublich erscheinen und auch

keine dienstlichen Gründe dafür vorliegen würden, sei nur ein Kilometergeld für jeweils eine Hin- und Heimfahrt anerkannt worden. Bei einem Computer sei für die Privatnutzung ein Anteil von mindestens 40 % abzuziehen. Außerdem betrage die Nutzungsdauer vier Jahre.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung wird angemerkt, dass die täglichen Fahrten zwischen Wohn- und Seminarort dem Grunde nach jedenfalls beruflich veranlasst wären, da es sich bei den Seminaren um berufliche Fortbildungsveranstaltungen im Bereich der Arbeitsmedizin handeln würde. Zur Feststellung des Finanzamtes, die täglichen Heimfahrten würden sehr unglaublich erscheinen, wird festgehalten, dass weder dem Einkommensteuergesetz noch den Lohnsteuerrichtlinien (in den jeweils gültigen Fassungen) keine Bestimmungen zu entnehmen wären, wonach eine Verpflichtung zur auswärtigen Nächtigung bestehen würde. Es werde somit dem Steuerpflichtigen gerade nicht vorgeschrieben, ab welcher Entfernung er eine tägliche Heimfahrt nicht mehr anzutreten habe, sondern dieser eine Übernachtung am auswärtigen Ort vorzuziehen hätte. Aus den Lohnsteuerrichtlinien gehe hingegen hervor, dass Wegzeiten von 2,5 Stunden für eine einfache Strecke durchaus zumutbar seien. Im konkreten Fall betrage die einfache Fahrtstrecke zwischen 1 Stunde (Klagenfurt) und 2 Stunden (Klosterneuburg), was den geltenden Lohnsteuerrichtlinien zufolge durchaus als zumutbar zu gelten habe.

Die Benützung des Computers erfolge fast ausschließlich im beruflichen Bereich, da er dieses Gerät für medizinische Publikationen und wissenschaftliche Ausarbeitungen benötigen würde. Andere Familienangehörige würden auf diesen Computer keinen Zugriff haben. Der berufliche Anteil werde daher mit 80 % angesetzt.

Mit Vorhalt vom 7.2.2001 forderte das Finanzamt vom Berufungswerber einen Nachweis, dass er bei den Seminaren täglich zum Seminarort gefahren sei (ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch bzw. sonstige detaillierte Fahrtaufzeichnungen, Tankbelege), weiters ein Kursprogramm von den besuchten Kursen (mit genauen Zeitangaben), Rechnung und Zahlungsbeleg vom Computer und die Beantwortung des gesondert zugesandten Fragebogens bezüglich Computer. Nach einer Fristverlängerung zur Beantwortung des Vorhalts wurden die Teilnahmebestätigungen und die Einzahlungsbelege übermittelt. Das Fahrtenbuch sei bereits vorgelegt worden.

Mit abweisender Berufungsvorentscheidung erläuterte das Finanzamt in der Begründung die Voraussetzungen für die Anerkennung eines Fahrtenbuches und führte weiters aus, es sei vollkommen unüblich, bei diesen Entfernungen täglich heimzufahren und da er auch keinerlei Nachweise über tägliche Heimfahrten vorgelegt hätte (Fahrtaufzeichnungen, sonstige Nachweise wie Tankbelege, etc., kein Kursprogramm, aus dem ersichtlich wäre, dass auf Grund der Kurszeiten eine tägliche Heimfahrt sinnvoll sei), könnten nur die Aufwendungen für

die jeweilige An- und Abreise als Werbungskosten anerkannt werden. Hinsichtlich des Privatanteils für den Computer verweist das Finanzamt darauf, dass auf Grund der immer zahlreicher werdenden Möglichkeiten der privaten und beruflichen Nutzung eines Computers üblicherweise ein Anteil von mindestens 40 % der Anschaffungskosten für die Privatnutzung auszuscheiden sei. Werde eine niedrigere private Nutzung behauptet, sei dies im Einzelfall konkret nachzuweisen, bzw. glaubhaft zu machen. Der Berufungswerber habe trotz Aufforderung weder einen Nachweis über die Höhe der Anschaffungskosten (Rechnung) vorgelegt, noch die Fragen bezüglich der PC-Nutzung beantwortet. Somit sei die Anerkennung eines geringeren Privatanteils nicht möglich.

In dem dagegen erhobenen Vorlageantrag wird ergänzend vorgebracht, dass der Berufungswerber auf Grund familiärer Verhältnisse täglich zu diesen Seminaren angereist sei. Die Benützung des Computers erfolge fast ausschließlich im beruflichen Bereich, da er dieses Gerät für medizinische Publikationen und wissenschaftliche Ausarbeitungen benötigen würde.

In einem weiteren Vorhalt forderte das Finanzamt wiederum einen Nachweis darüber, wann der PC angeschafft worden sei (Rechnung und Zahlungsbeleg) und die Beantwortung eines Fragebogens. In dem diesbezüglichen Antwortschreiben gab der Berufungswerber an, dass der Computer vom Privatvermögen ins Betriebsvermögen eingebracht worden sei. Weiters gab der Berufungswerber unter anderem bekannt, dass der Computer am Arbeitsplatz stehen würde. Er sei als Angestellter im Krankenhaus und weiters als selbstständiger Arbeitsmediziner tätig. Der Computer werde von ihm für medizinische Dokumentationen, Berichte, sonstigen Schriftverkehr im Zusammenhang mit seiner selbstständigen Tätigkeit sowie für die Fortbildung benötigt. Vom Arbeitgeber werde kein Computer zur Verfügung gestellt. Die sich im Haushalt befindlichen Kinder und die Ehegattin hätten den Computer nicht benutzt. Der Computer werde 1-2 Stunden/Tag benutzt. Es seien keine Spiele installiert. Das Gesamtausmaß der Privatnutzung des Computers betrage 0 %.

Über die Berufung wurde erwogen:

Computer:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Gemäß § 16 Abs. 3 EStG 1988 ist für Werbungskosten, die bei nicht selbstständigen Einkünften erwachsen, ohne besonderen Nachweis ein Pauschbetrag von 1.800 S jährlich abzusetzen. Sind die tatsächlichen Werbungskosten höher als das Werbungskostenpauschale, werden die tatsächlichen Werbungskosten bei entsprechendem Nachweis berücksichtigt (VwGH 17.12.1996, 92/14/0176).

Hinsichtlich der als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen für einen Computer ist festzuhalten, dass trotz mehrmaliger Aufforderung über Vorhalt ein Nachweis der Aufwendungen nicht erfolgt ist. Auch eine Glaubhaftmachung ist mit der Begründung, er benötige dieses Gerät für medizinische Publikationen und wissenschaftliche Ausarbeitungen, nicht gegückt, da Publikationen des Berufungswerbers in Fachzeitschriften nicht aufgezeigt wurden. Auf Grund des über den Akteninhalt vermittelten Gesamtbildes muss davon ausgegangen werden, dass es sich beim Vorbringen des Berufungswerbers lediglich um behauptete Aufwendungen handelt, weswegen der Judikatur des VwGH zu folgen war, wonach der gesamte Aufwand nachgewiesen werden muss, wenn Werbungskosten geltend gemacht werden (VwGH 6.3.1985, 84/13/0253; 25. 1.1989, 88/13/0079). Nachdem der Berufungswerber trotz Aufforderung nicht in der Lage war, einen Nachweis seiner Aufwendungen zu erbringen, können die von ihm beantragten Aufwendungen für den Computer für das Jahr 1997 in Höhe von ATS 6.666,67, sowie die damit zusammenhängenden Kosten für EDV-Instandhaltung in Höhe von ATS 1.156, nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden.

Reisekosten nach Klagenfurt und Klosterneuburg:

Fahrtkosten:

Gemäß § 16 Abs.1 Z 9 EStG 1988 (Einkommensteuergesetz 1988) sind Reisekosten bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen 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. Vergütungen des Dienstgebers sind von diesen Höchstbeträgen abzuziehen.

Bezüglich der weiteren als Werbungskosten geltend gemachten und in diesem Berufungsverfahren strittigen Aufwendungen für die täglichen Fahrten für 2 Wochen nach Klosterneuburg und für 4 Wochen nach Klagenfurt im Zusammenhang mit der Ausbildung zum Arbeitsmediziner ist davon auszugehen, dass ein Nachweis darüber, bis auf die Teilnahmebestätigungen, nicht erfolgt ist (kein Kursprogramm, keine Nachweise oder Hinweise, dass der Berufungswerber täglich gefahren ist). Der UFS hat daher nach dem aus dem Akt ersichtlichen Sachverhalt zu beurteilen, ob den Behauptungen des Berufungswerbers zu folgen ist.

Nach dem im Internet verfügbaren Routenplaner „map24“ benötigt man für die Strecke von der Wohnung des Berufungswerbers in Graz im strittigen Jahr bis zum Ausbildungsort in Klagenfurt eine Fahrzeit von 01:38 h und nach Klosterneuburg 02:24 h. Das bedeutet, dass man für die Hin- und Retourfahrt nach Klagenfurt ca. eine Fahrzeit von 3 h 16 min und nach Klosterneuburg 4h 48 min benötigt. Der Internetseite der Österreichischen Akademie für

Arbeitsmedizin (AAM) ist zu entnehmen, dass die Kurse um 8.30 Uhr beginnen und tagesabhängig um 15.45 Uhr oder 16.45 Uhr enden. Aus der Kursdauer von 7h 15 min oder 8h 15 min und der Fahrzeit nach Klagenfurt von insgesamt 3 h 16 min lässt sich errechnen, dass der Berufungswerber, bis zu ca. 11 h 31min unterwegs war. Wenn die Veranstaltung in Klosterneuburg stattgefunden hat, war der Berufungswerber bis zu ca. 13 h 3 min unterwegs.

Zu berücksichtigen ist in diesem Zusammenhang, dass es sich bei den vom Berufungswerber besuchten Veranstaltungen um die Ausbildung zum Arbeitsmediziner gehandelt hat, die nach dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut ein gewisses Maß an Konzentration und eine gewisse Zeit für die Wiederholung und Erlernen des vorgetragenen Stoffes verlangt, wenn sie zum Erfolg führen soll. Weiters ist anzunehmen, dass der Berufungswerber mit der vom Routenplaner errechneten Zeit nicht ausgekommen sein wird, da er zu den Stoßzeiten, jene Zeiten des höchsten Verkehrsaufkommens im Tagesablauf, unterwegs sein musste.

Der UFS kommt daher nach Maßgabe der bisher getroffenen Feststellungen und unter Berücksichtigung des Vorbringens des Berufungswerbers, nämlich er sei auf Grund seiner familiären Verhältnisse täglich zu den Seminaren angereist, zu dem Ergebnis, dass wochenweise eine tägliche Fahrt von Graz nach Klagenfurt und zurück aus wichtigen Gründen gerade noch zumutbar und durchführbar ist. Nach telefonischer Auskunft des Finanzamtes hat die Gattin des Berufungswerbers ab 1.10.1997 ihre berufliche Tätigkeit wieder aufgenommen, was unbestritten gewisse organisatorische Änderungen in familiärer Hinsicht mit sich bringt. Eine tägliche Fahrt von Graz nach Klosterneuburg und zurück kann hingegen aus den oben angeführten Gründen und den Erfahrungen des täglichen Lebens nicht als wahrscheinlich beurteilt werden, was vom AAM in Klosterneuburg dahingehend bestätigt wurde, dass derartig lange tägliche Fahrten schon auf Grund der hohen Belastung während der Ausbildung nicht denkbar sind.

Tagesgelder:

Gemäß § 26 Z 4 b EStG 1988 darf das Tagesgeld für Inlandsdienstreisen bis zu 360,00 S pro Tag betragen. Dauert eine Dienstreise länger als drei Stunden, so kann für jede angefangene Stunde ein Zwölftel gerechnet werden.

Eine Reise i.S.d. § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 liegt vor, wenn sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit (über eine bestimmte Distanz hinaus vom örtlichen Nahebereich) entfernt, ohne dass dadurch der bisherige Mittelpunkt aufgegeben wird, solange der aufgesuchte Ort oder das aufgesuchte Gebiet nicht ein weiterer Tätigkeitsmittelpunkt geworden ist. Für eine Reise muss die Entfernung vom Ort der ständigen Tätigkeit zumindest etwa 25 km betragen (VwGH 8.10.1998, 97/15/0073; vgl.

Hofstätter - Reichel, § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988, Tz 2) und bei Inlandsreisen eine Reisedauer von mehr als drei Stunden gegeben sein.

Die Begründung eines weiteren Mittelpunktes der Tätigkeit ist dann anzunehmen, wenn sich die Dienstverrichtung auf einen anderen Einsatzort oder auf ein mehrere Orte umfassendes Einsatzgebiet oder Zielgebiet durchgehend oder wiederkehrend über einen längeren Zeitraum erstreckt. Von einem längeren Zeitraum ist auszugehen, wenn sich aus dem Sachverhalt eine tägliche Dienstverrichtung an einem Einsatzort, eine Dienstverrichtung an mehreren aufeinander folgenden Tagen an einem Einsatzort oder eine regelmäßig wiederkehrende Tätigkeit an einem Einsatzort oder eine unregelmäßig wiederkehrende Tätigkeit an einem Einsatzort ergibt. Wird an einem Einsatzort dadurch ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet, stehen Tagesgelder bei durchgehender Tätigkeit oder bei Regelmäßigkeit nur für eine jeweilige Anfangsphase für fünf Tage zu. Wird an einem Einsatzort ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet, stehen bei unregelmäßig wiederkehrender Tätigkeit Tagesgelder für insgesamt fünfzehn Tage pro Kalenderjahr zu (VwGH 5.10.1994, 92/15/0225; VwGH 20.4.1999, 98/14/0156).

Das Entstehen von Werbungskosten bei Reisebewegungen liegt in dem dabei in typisierender Betrachtungsweise angenommenen Verpflegungsmehraufwand gegenüber den ansonsten am jeweiligen Aufenthaltsort anfallenden und gemäß § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähigen (üblichen) Verpflegungsaufwendungen (VwGH 28.5.1997, 96/13/0132). Diese die Einkünfte mindernde Berücksichtigung von Verpflegungsmehraufwendungen nach § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 findet ihre Begründung darin, dass einem Steuerpflichtigen die besonders preisgünstigen Verpflegungsmöglichkeiten am jeweiligen Aufenthaltsort i.d.R. nicht bekannt sind, weshalb die Verpflegung durch die örtliche Gastronomie typischerweise zu Mehraufwendungen führt (VwGH 29.5.1996, 93/13/0013). Daher ist bei längeren oder wiederkehrenden Aufenthalten an einem Einsatzort oder in einem Einsatz- oder Zielgebiet in der gebotenen typisierenden Betrachtungsweise von der Kenntnis über die Möglichkeit der Inanspruchnahme der üblichen (günstigeren) Verpflegungsmöglichkeiten auszugehen, deren Aufwendungen als Teil der Kosten der Lebensführung nicht abzugsfähig sind (VwGH 22.3.2000, 95/13/0167; VwGH 28.5.1997, 96/13/0132; VwGH 29.5.1996, 93/13/0013; VwGH 20.9.1995, 94/13/0253, 0254). Dahinter steht die Überlegung, dass es der längere Aufenthalt dem Steuerpflichtigen ermöglicht, sich dort über die Verpflegungsmöglichkeiten zu informieren und so einen Verpflegungsmehraufwand zu vermeiden (VwGH 28.5.1997, 96/13/0132).

Der Forderung des Berufungswerbers auf Berücksichtigung von Tagesgebühren für die gesamte Dauer seiner Reisebewegungen konnte daher nicht nachgekommen werden, da der zusammenhängende Zeitraum von fünf Tagen sowohl nach einer Woche in Klosterneuburg als auch in Klagenfurt verbraucht wurde. Es konnten daher insgesamt für zehn Tage

Verpflegungskostenmehraufwendungen als Werbungskosten pauschal in Höhe von S 3.600,00 berücksichtigt werden.

Nächtigungsgelder:

Der Umstand, dass dem Berufungswerber die Kosten für die täglichen Fahrten nach Klosterneuburg nicht als Werbungskosten gewährt wurden, bedingt in konsequenter Weise, dass der Berufungswerber dort genächtigt haben muss und ihm daher Aufwendungen entstanden sein müssen, die mangels Nachweises in pauschalierter Form zu je S 200 pro Nächtigung als Werbungskosten für 8 Nächtigungen in Höhe von insgesamt S 1.600,- zu berücksichtigen sind.

Es waren daher gesamt gesehen folgende Werbungskosten anzuerkennen:

	vom Berufungswerber beantragt	vom Finanzamt gewährt	vom UFS gewährt
Teilnahmegebühren	24.000,00	24.000,00	24.000,00
Kilometergeld	48.050,00	9.780,40	31.194,00
Tagesgelder (Diäten)	9.360,00	1.800,00	3.600,00
Nächtigungsgelder	0	800,00	1.600,00
Afa	6.666,67	3.000,00	0
Ärzte-Haftpflichtversicherung	560,00	560,00	560,00
EDV-Instandhaltung	1.156,00	693,60	0
Summe	89.792,67	40.634,00	60.954,00

Beilage: 2 Berechnungsblätter (einmal in ATS, einmal in Euro)

Graz, am 8. August 2006