



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Berufungssenat über die Berufung der Bw, vom 25. Juni 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes, vom 26. Mai 2004 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2001 nach der am 16. März 2005 in 5026 Salzburg-Aigen, Aignerstraße 10, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Die Bemessungsgrundlage sowie die Höhe der Abgabe sind der Berufungsvorentscheidung vom 17. August 2004 zu entnehmen.

Entscheidungsgründe

In der **Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2001** hat die Bw, welche als Beruf R angibt, Werbungskosten in Höhe von insgesamt S 80.864,50 geltend gemacht. In der Beilage zu dieser Erklärung werden aufgrund des Besuches des Grundlehrganges Differenzwerbungskosten – Fahrtkosten und Tagesgebühr in Höhe von S 69.139,50 angeführt. Zusätzlich werden aufgrund einer Einschulung ebenfalls Differenzwerbungskosten – Fahrtkosten, Tagesgebühr und Nächtigungsgebühr in Höhe von S 11.725,-- bekannt gegeben.

Im **Einkommensteuerbescheid 2001** wurde ein Betrag von S 20.160,-- als Werbungskosten anerkannt. Begründend wurde ua. ausgeführt, dass Familienheimfahrten eines Arbeitnehmers von der Wohnung am Arbeitsort zum Familienwohnsitz nur Werbungskosten seien, wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten

Haushaltsführung vorliegen würden. Dies sei insbesondere dann der Fall, wenn der Ehegatte des Steuerpflichtigen am Ort des Familienwohnsitzes eine Erwerbstätigkeit ausübt. Würden die Voraussetzungen für eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung nicht vorliegen, so könnten Kosten für Familienheimfahrten nur vorübergehend als Werbungskosten geltend gemacht werden. Als vorübergehend werde bei einem verheirateten oder in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden Steuerpflichtigen mit mindestens einem Kind ein Zeitraum von zwei Jahren angesehen werden können. Da im vorliegenden Fall die Voraussetzungen nicht zutreffen würden, könnten die geltend gemachten Aufwendungen nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden. Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 kämen Tagesgelder als Fortbildungskosten nur bei Vorliegen einer Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z. 9 EStG 1988 in Betracht. Allerdings komme es infolge der über einen längeren Zeitraum zum Schulungsort erfolgten Fahrten zu einem weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit. Tagesgelder stünden daher nur für die Anfangsphase von fünf Schultagen zu.

Die Bw hat daraufhin gegen den Einkommensteuerbescheid 2001 mit folgender Begründung **Berufung** eingebracht:

Bei der Begründung eines weiteren Mittelpunktes der Tätigkeit bei Dienstreisen (Schulungen) bei der der Arbeitnehmer so weit weg von seinem ständigen Wohnort ist, dass ihm eine tägliche Rückkehr an seinen ständigen Wohnort nicht zugemutet werden könne, sei davon auszugehen, dass der Arbeitsort erst nach einem Zeitraum von sechs Monaten zum Mittelpunkt der Tätigkeit werde. Aus diesem Grund seien die Tagesgelder in voller Höhe zu berücksichtigen.

Dieser Berufung wurde vom Finanzamt mittels **Berufungsvorentscheidung** teilweise stattgegeben und hiezu begründen ausgeführt, dass für die jeweils ersten fünf Tage beider Lehrgänge die Diätendifferenz und für den ersten Kurs die Differenz der pauschalen Nächtigungskosten (abzüglich Ersatz) zu gewähren seien. Nächtigungen für den zweiten Lehrgang seien nicht beantragt worden. Eine Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z. 9 EStG 1988 liege vor, wenn kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet werde. Ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit sei in folgenden Fällen anzunehmen: Der Arbeitnehmer werde an einem Einsatzort durchgehend tätig und die Anfangsphase von fünf Tagen werde überschritten.

Die Bw hat sodann die **Vorlage** der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und gleichzeitig die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Senat beantragt.

Mit Schriftsatz vom 14. März 2005 hat die Bw bekannt gegeben, dass sie an der mündlichen Verhandlung nicht teilnehmen werde, und Folgendes ergänzend ausgeführt:

Die Berufung richte sich in erster Linie gegen die Entscheidung über die Differenzreisekosten. Bei der Begründung eines weiteren Mittelpunktes der Tätigkeit bei Dienstreisen (Schulungen), bei der der Arbeitnehmer so weit weg von seinem ständigen Wohnort sei, dass ihm eine tägliche Rückkehr an seinen ständigen Wohnort nicht zugemutet werden könne, sei davon auszugehen, dass der Arbeitsort erst nach einem Zeitraum von sechs Monaten zum Mittelpunkt der Tätigkeit werde. Da die Kurse/Schulungen nicht länger als sechs Monate gedauert hätten, würde kein neuer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet werden. Die Berufung sollte nicht auf die Familienheimfahrten abzielen, sondern nur auf die Tagesgelder. Es würden sohin die Differenzreisekosten lt. RZ 721 in den Lohnsteuer-Richtlinien begehrt werden.

In der am 16. März 2005 durchgeführten mündlichen Verhandlung, zu welcher die Bw – wie angekündigt – nicht erschienen ist, hat der Vertreter des FA auf die schriftlichen Ausführungen im Verfahren vor der Abgabenbehörde erster Instanz verwiesen.

Hiezu wurde erwogen:

Werbungskosten sind nach **§ 16 Abs. 1 erster Satz EStG 1988** die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Nach **§ 16 Abs. 1 Z. 9 EStG 1988** sind Werbungskosten auch Reisekosten 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.

Bei den einzelnen Einkünften dürfen nach **§ 20 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988** die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Haushalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge nicht abgezogen werden. Dasselbe gilt nach **§ 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a** leg. cit. für Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen. Nach **§ 20 Abs. 1 Z. 2 lit. c EStG 1988** dürfen bei den einzelnen Einkünften Reisekosten nicht abgezogen werden, soweit sie nach § 4 Abs. 5 und § 16 Abs. 1 Z. 9 nicht abzugsfähig sind.

Vorweg ist festzuhalten, dass § 16 Abs. 1 Z. 9 EStG 1988 den Abzug von Reisekosten als Werbungskosten (sogenannte beruflich veranlasste Reisen) regelt. Die Regelung entspricht jener der Geschäftsreise in § 4 Abs. 5 EStG 1988 im Bereich der Betriebsausgaben. **Von der "Reise" im Sinne des § 16 Abs. 1 Z. 9 EStG 1988 ist demgegenüber die "Dienstreise" im Sinne des § 26 Z. 4 EStG 1988 zu unterscheiden ist. Der im § 16 Abs. 1 Z. 9 EStG 1988 verwendete Begriff "ausschließlich beruflich veranlasste Reisen" ist dem im § 26 Z. 4 EStG 1988 verwendeten Begriff "Dienstreise" nicht gleichzusetzen.** Der Begriff der Dienstreise im Sinne des § 26 Z. 4 EStG 1988 ist weiter; §

26 Z. 4 EStG 1988 regelt, unter welchen Voraussetzungen Reisekostenersätze des Arbeitgebers nicht zu den steuerbaren Einkünften des Dienstnehmers gehören. Der Anwendungsbereich der Z. 4 des § 26 EStG 1988 ist, wie sich aus der Paragraphenüberschrift ergibt, auf die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit beschränkt. Die von der Bw zitierte RZ. 721 der Lohnsteuerrichtlinien stehen im Zusammenhang mit § 26 Z. 4 EStG 1988 und sind dementsprechend für die Frage der steuerlichen Anerkennung von Verpflegungsaufwendungen als Werbungskosten im Sinne des § 16 EStG 1988 nicht von Relevanz. (Vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, TZ. 171 zu § 16, sowie Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, TZ. 1 zu § 16 Abs. 1 Z. 9 EStG).

Grundsätzlich liegt eine Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z. 9 EStG 1988 vor, wenn sich der Steuerpflichtige aus beruflichem Anlass vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit (über eine bestimmte Distanz hinaus vom örtlichen Nahebereich) entfernt, ohne dass dadurch der bisherige Mittelpunkt der Tätigkeit aufgegeben wird, solange der aufgesuchte Ort nicht ein (weiterer) Tätigkeitsmittelpunkt geworden ist. Die Tätigkeit eines Steuerpflichtigen kann in mehreren Orten in einer Weise ausgeübt werden, dass jeder als Mittelpunkt der Tätigkeit angesehen wird. Erstreckt sich die Tätigkeit des Steuerpflichtigen auf mehrere Orte in der Weise, dass jeder Ort - für sich betrachtet – Mittelpunkt der Tätigkeit sein könnte, dann ist jeder dieser Orte als Mittelpunkt zu qualifizieren und der Aufenthalt an diesen Orten keine Reise. Daher kann es auch mehrere Mittelpunkte der Tätigkeit nebeneinander geben. Diesfalls stellt der Aufenthalt an diesen Orten keine Reise dar. (Hofstätter/Reichel, die Einkommensteuer, TZ. 2 ff zu § 16 Abs. 1 Z. 9, Doralt, Einkommensteuergesetz, TZ. 170 ff).

Reisekosten, die durch eine beruflich veranlasste Reise erwachsen, können insbesondere Fahrt(Beförderungs)kosten, Mehrkosten für Verpflegung und Nächtigungskosten sein.

Die Bw hat in der Zeit vom 28.5.2001 bis 29. Juni 2001 an einer Schulung teilgenommen. Vom 27. Mai 2001 bis 25. Juni 2001 hat sie die volle Tagesgebühr, ab 26. Juni jedoch nur mehr 25 % der Tagesgebühr vom Arbeitgeber erhalten. Weiters hat sie vom 27. Mai 2001 bis 25. Juni 2001 die volle Nächtigungsgebühr, ab 26. Juni jedoch nur mehr 25 % der Nächtigungsgebühr vom Arbeitgeber erhalten. Zusätzlich wurden ihr die Kosten für 2 Fahrten hin- und retour vom Dienstgeber ersetzt (Anreise am 27.5.2001, Heimreise am 29.6.2000). In der Einkommensteuererklärung 2001 hat die Bw "Differenzwerbungskosten – Fahrtkosten", "Differenzwerbungskosten – Tagesgebühr" und "Differenzwerbungskosten – Nächtigungsgebühr" geltend gemacht.

Weiters hat die Bw in der Zeit vom 27. August 2001 bis 12. Dezember 2001 den Lehrgang besucht und dort am 21. Dezember 2001 eine mündliche Prüfung abgelegt. Vom 26. August 2001 bis 24. September 2001 hat sie die volle Tagesgebühr, ab 25. September 2001 jedoch

nur mehr 25 % der Tagesgebühr vom Arbeitgeber erhalten. Zusätzlich wurden ihr vom Arbeitgeber 2 Fahrten hin und retour vom Dienstgeber ersetzt (Anreisen am 26.8.2001, Heimreise am 12.12.2001, An – und Heimreise am 21.12.2001). In der Einkommensteuererklärung 2001 hat die Bw im Zusammenhang mit diesem Lehrgang "Differenzwerbungskosten – Fahrtkosten" und "Differenzwerbungskosten – Tagesgebühr" geltend gemacht.

Verpflegungsmehraufwand - Tagesgeld:

Ausgaben für Verpflegung gehören grundsätzlich zu den Kosten der Lebenshaltung im Sinn des § 20 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988, die nicht abzugsfähig sind (vgl. Hofstätter/Reichel, die Einkommensteuer, TZ 5.2 zu § 16). Die Rechtfertigung für die Annahme 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. Es ist somit zur Beantwortung der Frage, ob im Zusammenhang mit den beiden von der Bw besuchten Lehrgängen ein Verpflegungsmehraufwand steuerlich anzuerkennen ist oder nicht, zu klären, ob eine Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z. 9 EStG 1988 vorgelegen ist oder ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wurde.

Die Tätigkeit an einem Ort muss ein gewisses zeitliches Element aufweisen, damit der Ort als weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit angesehen werden kann. Einen weiteren Mittelpunkt nimmt die Rechtsprechung bei einer Tätigkeit an einem Ort von zumindest einer Woche an. Die zeitliche Beschränkung des Reiseaufenthaltes (im steuerlichen Sinn) an einem Ort auf ca. eine Woche hat ihre Begründung darin, dass dem Steuerpflichtigen in der ersten Zeit an einem neuen Ort typischerweise ein Verpflegungsmehraufwand erwächst, weil er keine ausreichenden Kenntnisse über günstige Verpflegungsmöglichkeiten hat. Nach Ablauf dieser Zeit befindet er sich in einer vergleichbaren Lage wie jeder andere Dienstnehmer, der nicht auf Reise ist, sich aber auch außerhalb seines Haushaltes verpflegt. Die Rechtfertigung der Annahme solcher Werbungskosten liegt also 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. Nach der Verwaltungspraxis liegt ein neuer bzw. weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit dann vor, wenn der Arbeitnehmer an einem Einsatzort durchgehend tätig wird und die Anfangsphase von fünf Tagen überschritten wird (bei einer Unterbrechung von sechs Monaten ist mit der Anfangsphase von fünf Tagen neu zu beginnen), (Vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, TZ. 176 zu § 16).

Die Schulung hat sich über einen Zeitraum von fünf Wochen, der Lehrgang hat sich über einen Zeitraum von fast sechzehn Wochen erstreckt. Durch diese Aufenthalte von fünf und fast sechzehn Wochen in W und S wurden nach Rechtsprechung und Verwaltungspraxis eindeutig weitere Mittelpunkte der Tätigkeit begründet, der Aufenthalt an diesen Orten ist daher keine Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z. 9 EStG 1988. Ein Verpflegungsmehraufwand steht dementsprechend - nach einer Anlaufphase von jeweils fünf Tagen zum Kennen lernen der Gastronomie an diesen Orten - nicht zu. Da im Erstbescheid die Tagesdiäten für die Anfangsphase von jeweils fünf Tagen nicht gewährt wurden, ist insoweit der Berufung teilweise stattzugeben und ein Verpflegungsmehraufwand von S 210,-- - wie in der Berufungsvorentscheidung – anzuerkennen. Die darüber hinaus für einen Verpflegungsmehraufwand geltend gemachten Tagesdiäten können jedoch mangels Vorliegen einer Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z. 9 EStG 1988 keine Berücksichtigung finden.

Nächtigungsaufwand und Fahrtkosten:

Liegt – wie im gegenständlichen Fall - keine Reise vor, weil der neue Tätigkeitsort zu einem weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit geworden ist, kommt der Abzug von Aufwendungen unter dem Titel der beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung in Betracht. Diesfalls können grundsätzlich die Nächtigungskosten (Wohnkosten) und die Fahrtkosten (bei regelmäßigen Heimfahrten, sogenannte Familienheimfahrten, die Betragsbeschränkung des § 20 Abs. 1 Z. 2 lit e ist zu beachten) abgesetzt werden. Verpflegungsmehraufwand kann jedoch – um dies nochmals zu betonen – für einen längeren Zeitraum über die Anlaufphase hinaus nicht geltend gemacht werden. (Vgl. Hofstätter/Reichel, die Einkommensteuer, TZ. 3 zu § 16 Abs. 1 Z. 9, sowie TZ. 3 zu § 16 Abs. 1 Z. 6).

Haushaltsaufwendungen oder Aufwendungen für die Lebensführung sind grundsätzlich nicht als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abzugsfähig. Lediglich unvermeidbare Mehraufwendungen, die dem Abgabepflichtigen dadurch erwachsen, dass er am Beschäftigungsort wohnen muss und ihm eine Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort ebenso wenig zugemutet werden kann wie die tägliche Rückkehr zum Familienwohnsitz, werden als beruflich bzw. betrieblich bedingte Mehraufwendungen bei jener Einkunftsart abzuziehen sein, bei der sie erwachsen sind. Eine berufliche und damit zu Werbungskosten der betroffenen Aufwendungen führende Veranlassung einer doppelten Haushaltsführung liegt nach ständiger Rechtsprechung also dann vor, wenn einem Arbeitnehmer die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort seiner Beschäftigung nicht zuzumuten ist, wobei eine solche Unzumutbarkeit die unterschiedlichsten Ursachen haben kann. Einem Abgabepflichtigen ist die Aufgabe des gewählten Familienwohnsitzes ua. dann nicht zuzumuten, wenn eine befristete Entsendung an einen anderen Beschäftigungsort

erfolgt. (Vgl. VwGH vom 23.5.2000, 95/14/0096, vom 20.12.2000, 97/13/0111, und 7.8.2001, 2000/14/0122).

Bei einem berufsbedingten Doppelwohnsitz sind insbesondere Aufwendungen für die Wohnung des Abgabepflichtigen am Betriebs- bzw. Dienstort sowie Kosten für Familienheimfahrten abzugsfähig.

Entsprechend den vorstehenden Ausführungen ist wegen der befristeten Entsendung an einen anderen Beschäftigungsort im gegenständlichen Fall die Aufgabe des gewählten Wohnsitzes der Bw unzweifelhaft nicht zuzumuten. Es ist somit das Vorliegen von Kosten für Familienheimfahrten und Nächtigungskosten unter dem Titel der doppelten Haushaltsführung zu prüfen.

Familienheimfahrten

Aufwendungen für Familienheimfahrten sind bei einem steuerlich anerkannten Doppelwohnsitz insoweit abzugsfähig, als sie innerhalb angemessener Zeiträume erfolgen. Bei einem verheirateten (bzw. in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden) Abgabepflichtigen sind in der Regel wöchentlichen Familienheimfahrten zu berücksichtigen; bei einem allein stehenden Abgabepflichtigen reichen in der Regel monatliche Heimfahrten zu seiner Wohnung am Heimatort aus. Die Kosten für Familienheimfahrten sind allerdings der Höhe nach begrenzt; sie sind nur insoweit abzugsfähig als sie das höchste Pendlerpauschale nicht übersteigen. (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, TZ. 359 und 360 zu § 4).

Nach § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. e EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Kosten der Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeits-(Tätigkeits-)ort und Familienwohnsitz (Familienheimfahrten), soweit sie den auf die Dauer der auswärtigen (Berufs-) Tätigkeit bezogenen höchsten in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c angeführten Betrag übersteigen, nicht abgezogen werden. Gemäß § 124 b Z. 52 EStG 1988 kommt für das Jahr 2001 der Höchstbetrag von S 34.560,-- zur Anwendung. Dabei ist diese jährliche Höchstgrenze auf Monatsbeträge umzurechnen, wobei ein voller Monatsbetrag auch für angefangene Kalendermonate der auswärtigen (Berufs-)Tätigkeit zusteht.

Der Bw wurden schon im Erstbescheid S 20.160,-- für Familienheimfahrten als Werbungskosten zuerkannt. Dieser Betrag wurde wie folgt ermittelt:

$S\ 34.560,-- : 12\ \text{Monate} = S\ 2.880,-- \times 5\ \text{Monate} = S\ 14.400,--$ für den in S absolvierten Lehrgang und $S\ 2.880,-- \times 2\ \text{Monate} = 5.760,--$ für die Einschulung in W .

Mit der Zuerkennung von S 20.160,-- als Fahrtkosten wurden die Kosten für Familienheimfahrten in der dem Gesetz entsprechenden Höhe gewährt. Für die Anerkennung weiterer Kosten für Familienheimfahrten bleibt kein Raum.

Nächtigungskosten:

Die Bw hat in der Einkommensteuererklärung 2001 im Zusammenhang mit der Einschulung in W Nächtigungskosten geltend gemacht. Im Zusammenhang mit dem Grundlehrgang in S wurden keine Nächtigungskosten beantragt. Im Rahmen der Berufungsvorentscheidung wurden die geltend gemachten Nächtigungskosten anerkannt.

Zusammenfassend ist somit festzuhalten, dass der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2001 somit entsprechend der Berufungsvorentscheidung teilweise stattzugeben ist.

Salzburg, am 16. März 2005