

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache AB, Anschr., gegen den Bescheid des Finanzamtes St. Johann Tamsweg Zell am See vom 13. Juni 2016, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2015 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer beantragte am 07.06.2016 im elektronischen Weg die Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2015. Diese erfolgte antragsgemäß.

Mit Ausfertigungsdatum 13.06.2015 erließ die Abgabenbehörde den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2015, der eine Gutschrift vom € 1.852,-- ausweist.

Gegen diesen Bescheid brachte der Beschwerdeführer mit Schreiben vom 27.06.2016 Bescheidbeschwerde ein.

In der Rechtsmittelschrift bringt er Folgendes vor:

Er erhebe Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid wegen der Versteuerung der Reisegebühren gem. § 22 RGV. Ausschließlich dagegen richte sich die Beschwerde.

Er sei der Heereslogistikschule, Institut Informations- und Kommunikationstechnik, als "Azubi" dienstzugeteilt gewesen.

Diese Maßnahme sei immer nur als vorübergehende Maßnahme vorgesehen gewesen.

Der Dienstgeber habe die anlässlich dieser Dienstzuteilung angefallenen Tagesgebühren einer Versteuerung unterzogen, weil die Dauer der Dienstzuteilung im Kalenderjahr 2014 und 2015 183 Tage überschritten habe.

Dem Dienstgeber sei zwar bewusst gewesen, dass vorübergehende Dienstzuteilungen nicht zu besteuern seien, jedoch könne die Besteuerung aus technischen Gründen nicht ausgesetzt werden (es werde automatisch ab dem 183. Tag besteuert).

Gemäß Besoldungsstelle des BMLVS wäre die dadurch zuviel einbehaltene Einkommensteuer im Wege einer Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid geltend zu machen (Fettdruck im Original).

Folgende Reisegebühren seien im Kalenderjahr 2015 einer Versteuerung unterzogen worden, obwohl es dafür keine Rechtsgrundlage gebe:

Nr.	Zuteilungszeitraum	Ort	Mitversteuerung Reisegebühren
1	10/2014	Wien	248,16 €
2	11/2014	Wien	250,80 €
3	02/2015	Wien	15,80 €
4	04/2015	Wien	405,68 €
5	06/2015	Wien	175,16 €
6	10/2015	Wien	439,16 €
			1.534,76 €

Die Dienstzuteilung sei **vorübergehend** (Fettdruck im Original) für die Dauer der Ausbildung gewesen und unterliege somit nicht einer Besteuerung. Die Dienstzuteilungen nach Wien hätten zwar mehr als 183 Tage umfasst, **jedoch seien Tagesdiäten für Dienstzuteilungen (§ 22 RGV) gem. § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 steuerfrei, solange die Verwendung nur vorübergehend erfolge. Das gelte selbst dann noch, wenn die Dauer von Dienstzuteilungen 6 Monate überschreite** (Fettdruck im Original) (Berufungsentscheidung UFS 07.05.2012, GZ RV/0481-S/11).

Die **Tagesgebühren** (Fettdruck im Original) des Kalenderjahres 2014/15 seien für eine vorübergehende Tätigkeit im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 gewährt worden und folglich steuerfrei zu belassen.

Der Rechtsmittelschrift fügte der Beschwerdeführer als Beilagen die Monatsabrechnungen Jänner 2015 bis April 2015, Juni 2015 bis August 2015 und Dezember 2015, eine Reiseübersicht ("Reiseauswertung für den Zeitraum 01.01.2015 bis 31.12.2015"), ein

Informationsschreiben mit der Überschrift "Besteuerung von Reisegebühren" (ohne Angabe eines Autors) und die Berufungsentscheidung des UFS 07.05.2012, GZ RV/0481-S/11, an.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 17.01.2017 gab die Abgabenbehörde der Beschwerde keine Folge:

Diese Entscheidung begründete sie wie folgt:

Gem. § 26 Z 4 EStG fielen Reisevergütungen (Tagesdiäten/Nächtigungsgelder etc.), die der Dienstgeber anlässlich einer Dienstreise seinem Dienstnehmer zahle, nicht unter die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, wenn der Dienstnehmer so weit weg von seinem ständigen Wohnort arbeite, dass ihm eine tägliche Rückkehr zu seinem Wohnort nicht zumutbar sei (Dienstreisebegriff nach dem 2. Tatbestand des § 26 Z 4 EStG).

Gem. § 3 Abs. 1 Z 16b EStG seien vom Arbeitgeber als Reiseaufwandsentschädigung gezahlte Tages/Nächtigungsgelder - soweit sie nicht gem. § 26 Z 4 EStG zu berücksichtigen seien - steuerfrei zu belassen, wenn u.a. eine vorübergehende Tätigkeit des Dienstnehmers an einem Einsatzort einer anderen politischen Gemeinde vorliege.

Die Verwaltungspraxis bzw. die Richtlinien des BMF sähen nunmehr vor, dass als vorübergehende Tätigkeit eine solche zu verstehen sei, die nicht länger als 6 Monate durchgehend andauere; ebenso sehe die Verwaltungspraxis vor, dass bei Vorliegen einer Dienstreise nach dem 2. Tatbestand des § 26 Z 4 EStG nach 6 Monaten durchgehenden Aufenthaltes ein neuer Tätigkeitsmittelpunkt entstehe und daher vom Dienstgeber gezahlte Reiseaufwandsentschädigungen (Tages/Nächtigungsgelder bzw. Zuteilungsgebühr) ab dem 7. Monat des Aufenthaltes am neuen Dienstort (z.B. bei einer Dienstzuteilung) nicht mehr steuerfrei ausbezahlt werden könnten.

Die Besteuerung der Zuteilungsgebühr nach einem durchgehenden Aufenthalt von mehr als 6 Monate bzw. auch die Versteuerung der nachfolgenden Reiseaufwandsentschädigungen anlässlich von (der Dienstzuteilung) nachfolgenden Fortbildungsveranstaltungen sei daher vom Dienstgeber zu Recht erfolgt. Die Beschwerde sei daher abzuweisen.

Im Übrigen werde auch auf das mit dem Beschwerdeführer geführte Telefonat verwiesen.

Mit Eingabe vom 10.02.2017 beantragte der Beschwerdeführer die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen.

Diese Vorlage erfolgte mit Bericht vom 16.08.2017.

Seitens des Bundesfinanzgerichtes wurden zur Klärung des Sachverhaltes umfangreiche Ermittlungen durchgeführt.

So ersuchte das Bundesfinanzgericht den Beschwerdeführer mit Schreiben vom 06.12.2017, bezugnehmend auf sein Vorbringen, wonach er als "Azubi" dem Institut Informations- und Kommunikationstechnik der Heereslogistikschule dienstzugeteilt gewesen sei, um Übermittlung sämtlicher Schreiben, mittels der die Dienstzuteilung/

en in den Jahren 2014 und 2015 verfügt wurde/n, Bekanntgabe, an welchem/n Ausbildungslehrgang/gängen er konkret teilgenommen habe (samt Übermittlung entsprechender Unterlagen) und Nachreichung der der Beschwerdeschrift nicht beigefügten Monatsabrechnungen betr. die in der Rechtsmittelschrift unter Nr. 4 und Nr. 7 angeführten mitversteuerten Reisegebühren (Nr. 4 € 405,68 und Nr. 7 € 439,16).

Mit Antwortschreiben vom 18.12.2017 legte der Beschwerdeführer die Monatsabrechnungen für die Zeiträume 08/2014 bis 12/2014, 01/2015 bis 04/2015, 06/2015 bis 08/2015, 12/2015, 01/2016 bis 05/2016 und 08/2016 vor, in denen er die mitversteuerten Reisegebühren farblich kennzeichnete. Er teilte mit, dass alle hier maßgebenden Dienstreisen vom Dienststellenleiter angeordnet wurden und übermittelte in diesem Zusammenhang eine Reiseauswertung für den Zeitraum 01.01.2014 bis 31.12.2015, in der diese Reisen farblich hervorgehoben sind und mit Unterschrift des Dienststellenleiters bestätigt werden sowie ein Konvolut an Teilnahmebestätigungen und Prüfungszeugnissen.

Danach wurden vom Beschwerdeführer im Rahmen der Dienstzuteilung zur Heereslogistikschiule in Wien folgende Kurse absolviert:

2013/2014:

Zeitraum	Kurs	Erlass
02.09.2013-27.06.2014	FüOrgEt2/FM-/IK-/RadTe Modul 1 Kursschlüssel U6Y1	GZ. S93718/27-AusbA/2012 vom 07.11.2012
	Lehrabschlussprüfung Lehrberuf Kommunikationstechniker- EDV und Telekommunikation WKO Wien Prüfungszeugnis vom 26.06.2014	
01.09.2014-05.12.2014	FüOrgEt2/FM-/IKTe Kursschlüssel U6Y	GZ. S93718/17-AusbA/2013 vom 06.11.2013

2015:

Zeitraum	Kurs	Erlass
09.03.2015-03.04.2015	CCNA Exploration/Mod2 RoutingProtocols&Concepts Kursschlüssel T31	GZ. S93718/25-AusbA/2014 vom 27.11.2014

08.06.2015-19.06.2015	FBS f elektr Sicherheitstechnik Kursschlüssel TR2	GZ. S93718/25- AusbA/2014 vom 27.11.2014
07.09.2015-02.10.2015	CCNA/Mod3 LAN Switching&Wireless Kursschlüssel T32	GZ. S93718/25- AusbA/2014 vom 27.11.2014
09.11.2015-04.12.2015	CCNA/Mod4 Accessing the WAN Kursschlüssel T33	GZ. S93718/25- AusbA/2014 vom 27.11.2014

Mit Schreiben vom 08.01.2018 ersuchte das Bundesfinanzgericht den Beschwerdeführer Inhalt bzw. Gegenstand der Kurse jeweils kurz zu erläutern (ausgenommen Kurs WKO Wien). Weiters wies das Bundesfinanzgericht in diesem Schreiben darauf hin, dass es sich laut vorgelegter Reiseauswertung 2015 bei dem in der Beschwerdeschrift vom 27.06.2016 (tabellarische Auflistung der versteuerten Reisegebühren) unter der Nr. 3 angeführten Betrag von € 15,80 (Zuteilungszeitraum 02/2015) um eine "ÜG 6395 X" handle. Des Weiteren machte das Bundesfinanzgericht darauf aufmerksam, dass in den mit Schreiben vom 18.12.2017 vorgelegten Monatsabrechnungen in der Monatsabrechnung Februar 2015 u.a. die "Mitversteuerung Reisegeb. 12/2014 € 43,78" farblich angekreuzt sei, in der Beschwerdeschrift vom 27.06.2016 dieser Betrag jedoch nicht enthalten sei. Um Stellungnahme werde ersucht.

Mit Antwortschreiben vom 19.01.2018 erläuterte der Beschwerdeführer die bei den Kursbezeichnungen verwendeten Abkürzungen und teilte Folgendes mit:

Zu FüOrgEt2/FM-/IKT-/RadTe Modul 1:

FüOrgET2 FührungsOrganisationsElement2 militärische Hierarchie

FM FernMelde , IKT InformationsKommunikationsTechnik, RadTe Radar Technik

Modul 1 Grundausbildung

Bei dieser Ausbildungsmaßnahme handle es sich um eine technische Grundausbildung, wobei der gesamte Berufsschulblock für den Kommunikationstechniker für EDV und Telekom vorgetragen werde und mit der Lehrabschlussprüfung abschließe. Diese Ausbildung sei Voraussetzung für die weitere Ausbildung als Fachunteroffizier. In seinem Fall Fernmeldemechaniker (Modul 2).

Zu FüOrgEt2/FM-/IKTe Modul 2:

Bei dieser Ausbildungsmaßnahme handle es sich um eine technische Ausbildung, die speziell auf militärische Kommunikations- und Übertragungsgeräte ausgerichtet sei. Sie umfasse die Teilbereiche spezielle Messtechniken, Instandsetzungen von Funkgeräten, Richtfunksystemen, Vermittlungseinheiten bzw. Netzwerktechnikausstattung (Bundesheer intern).

Zu FBS für elektr. Sicherheitstechnik:

Hier handle es sich um ein Fortbildungsseminar für elektrische Sicherheitstechnik. Dieses bilde die Grundlage für die Überprüfung von elektrischen Geräten bzw. Anlagen (Strom).

Zu CCNA Module 2-4:

CCNA Cisco Certified Network Associate

Bei diesen Kursen handle es sich um Programmierkurse der Firma Cisco. Die Fa. Cisco sei Weltmarktführer im Bereich Netzwerktechnik. Da beim Bundesheer im Netzbereich fast ausschließlich Cisco-Geräte eingeführt seien, sei die Teilnahme an diesen Kursen unumgänglich (Voraussetzung für seinen Posten als Kommandant der IKT-Gruppe), um eine hochwertige Instandsetzung bzw. Konfiguration dieser Geräte durchführen zu können.

Modul 1:

(Netzwerkgrundlagen) sei bereits im Vorfeld absolviert worden.

Modul 2:

RoutingProtocols&Concepts – hier gehe es grob gesagt um die Strukturierung von Netzwerken und die unterschiedlichen Routingprotokolle von der Planung bis zur Programmierung.

Modul 3:

Switching und Wireless – dieser Kurs behandle die Konfiguration LAN's (Local Area network) und WLAN's (wireless). Wie mache man lokale Netzwerke sicher, Zugriffsberechtigungen, Strukturen usw.

Modul 4:

Accessing the WAN – dieser Kurs behandle die Programmierung und Zusammenführung von lokalen Netzwerken mit WAN's (Wide Area Network) wie z.B. dem Internet oder dem Dienstnetz des Bundesheeres.

Bei dem in der Beschwerdeschrift vom 27.06.2016 angeführten Betrag von € 15,80 "ÜG X" handle es sich um einen bei der Verfassung der Aufstellung unterlaufenen Abschreibfehler. Er ersuche diesen Betrag zu streichen. Der in der Aufstellung nicht erfasste Betrag "Mitversteuerung Reisegeb. 12/2014 € 43,78" sei gleichfalls auf einen Fehler von seiner Seite zurückzuführen. Er habe diesen Betrag bei der vorgenommenen Zusammenstellung schlichtweg übersehen. Er ersuche diesen Betrag, sofern dies noch möglich sei, zu berücksichtigen.

Dieses Schreiben des Beschwerdeführers wurde in weiterer Folge seiner Stammdienststelle, XY, übermittelt und um Stellungnahme zu nachstehenden Fragen ersucht:

*“1) Welche Ausbildung wurde vom Beschwerdeführer durch die Teilnahme an den in Rede stehenden Kursen absolviert? Der Beschwerdeführer spricht von der Ausbildung zum **Fachunteroffizier (Fernmeldemechaniker)** und **Kommandant der IKT-Gruppe**. Sind diese Aussagen des Beschwerdeführers zutreffend?*

2) Bilden sämtliche vom Beschwerdeführer angeführten Kurse einen Bestandteil der Ausbildung zu den vom Beschwerdeführer angeführten Funktionen?

3) Sind die vom Beschwerdeführer zu den einzelnen Kursen getätigten Ausführungen zutreffend?

4) Wurde mit der Absolvierung der genannten Kurse die Ausbildung zu den vom Beschwerdeführer angeführten Funktionen abgeschlossen?“

(siehe Schreiben des BFG vom 10.07.2018).

Dazu äußerte sich die Stammdienststelle des Beschwerdeführers mit Schreiben vom selben Tag wie folgt:

“Ad 1):

Der Beschwerdeführer absolvierte den waffengattungsspezifischen Teil der Unteroffiziersausbildung an der Heereslogistikschiule in Wien und erlangte gem. Curriculum jene Tugenden, Kenntnisse und Fertigkeiten, welche die Grundlage für die gesamte weitere Laufbahn als Unteroffizier im technischen Dienst und für weitere Ausbildungslehrgänge darstellt.

Ausbildungsziel gem. Curriculum FüOrgEt2/FM-/IKTe:

Der Absolvent des FüOrgEt2/FM-/IKTe ist befähigt, die waffengattungs- und funktionsspezifischen Aufgaben als FM-IKT-EloMechUO und Truppkommandant bzw. stv. Kommandant des entsprechenden OrgEt im nationalen und internationalen Einsatz sowie im Frieden zu erfüllen und im Rahmen der Ausbildung eine BA2/3 durchzuführen.

Diese Ausbildung besteht aus:

Modul 1 FüOrgEt2/FM-/IK-/RadTe (absolviert im Zeitraum 02.09.2013 – 27.06.2014)

Das Modul 1 (Waffen-, Geräte- und Fachausbildung) schließt mit der Lehrabschlussprüfung im Lehrberuf „Elektronik“ ab und ist Voraussetzung für die Teilnahme am

Modul 2 FüOrgEt2/FM-/IKTe (absolviert im Zeitraum 01.09.2014 – 05.12.2014).

Das Modul 2 (Führen und Aufgaben im Einsatz) umfasst die Ausbildung an Systemen, die im österreichischen Bundesheer in Verwendung sind. Sie umfasst Messtechnik, Instandsetzung und Grundlagen der Versorgung.

Für eine Verwendung als IKT Mechaniker bei der Truppe sind beide Module Voraussetzung und wurden vom Beschwerdeführer positiv absolviert.

Die Aussagen des Beschwerdeführers sind zutreffend.

Ad 2)

Grundvoraussetzung für die Verwendung als IKT Mechaniker.

CCNA Module 2 – 4

Im IKT Bereich des österreichischen Bundesheeres sind fast ausschließlich CISCO – Komponenten in Verwendung. Zu den Hauptaufgaben des Beschwerdeführers zählt unter anderem die Durchführung von IKT - Installationen. Für die Erfüllung dieser Aufgaben bedarf es fachspezifischer IT - Kenntnisse (Planung, Fehlerdiagnose), die mit der Absolvierung der o.a. CCNA Module abgedeckt wurden.

FBS elektr Sicherheitstechnik – Lehrgang elektrotechnische Sicherheit

Der Beschwerdeführer ist zur selbständigen Durchführung einer Prüfung der elektrischen Schutzmaßnahmen an verlegbaren Anlagen- und Betriebsmitteln (Referenzgeräte) mit den im ÖBH eingeführten Prüfgeräten befähigt. Dient zur Erfüllung der Hauptaufgabe „Protokollierung von sicherheitstechnischen Prüfungen und Begutachtungen“.

*Diese Kurse bilden **alle** (Fettdruck im Original) einen Bestandteil der Ausbildung zu den vom Beschwerdeführer angeführten Funktionen.*

Ad 3)

Die vom Beschwerdeführer getätigten Ausführungen sind zutreffend.

Ad 4)

*Die **Grundausbildung** (Fettdruck im Original) für die Verwendung als IKT Mechaniker wurde durch den Beschwerdeführer abgeschlossen. Die Teilnahme an laufenden Aus-, Fort- und Weiterbildungen ist jedoch für technisches Personal auf Grund der schnellen Entwicklungen im IKT Bereich Teil eines kontinuierlichen Entwicklungsprozesses und kann daher nicht als vollständig abgeschlossen beurteilt werden.“*

Im Rahmen eines mit dem Leiter der Stammdienststelle am 11.07.2018 geführten Ferngespräches erläuterte dieser die im Schreiben vom 10.07.2018 verwendete Kurzbezeichnung FM-IKT-EloMechUO (= Elektromechaniker- Unteroffizier) und bekräftigte über Anfrage des Bundesfinanzgerichtes noch einmal, dass der in der Zeit von 08.06.2015 bis 19.06.2015 absolvierte Kurs (FBS f. elektrische Sicherheitstechnik) einen Bestandteil der Ausbildung darstelle. Dieser diene - wie bereits im Schreiben vom 10.07.2018 ausgeführt – der Erfüllung der Hauptaufgabe “Protokollierung von sicherheitstechnischen Prüfungen und Begutachtungen“.

Am 25.01.2018 richtete das Bundesfinanzgericht ein Schreiben an die Stammdienststelle des Beschwerdeführers, in dem es um Bekanntgabe konkreter Daten im Zusammenhang mit der vom Beschwerdeführer vorgebrachten Versteuerung der Tagesgebühren (Bekanntgabe der Höhe der im Jahr 2015 insgesamt ausbezahlten Tagesgebühren gemäß § 22 RGV, Höhe der im Einzelnen ausbezahlten Tagesgebühr, Höhe der Tagesgebühren gemäß § 22 RGV, die im Jahr 2015 einer Besteuerung unterzogen wurden, Bekanntgabe der gesetzlichen Grundlage, auf die sich die Besteuerung stützte), ersuchte.

Dieses Schreiben leitete die Stammdienststelle am 05.03.2018 an das Heerespersonalamt, Kommandogebäude FM Radetzky, Panikengasse 2, 1163 Wien, mit dem Ersuchen weiter, die Fragen an das BFG auf direktem Weg zu beantworten.

In der Folge wurde zwischen dem Heerespersonalamt und dem Bundesfinanzgericht ein Schriftverkehr geführt, dessen Ergebnis sich wie folgt darstellt:

Im Streitjahr **2015** gelangten an den Beschwerdeführer aufgrund seiner Dienstzuteilung zur Heereslogistikschule in Wien **Tagesgebühren gem. § 22 RGV** in Höhe von insgesamt **€ 1.545,94** zur Auszahlung, die einer **Besteuerung** unterzogen wurden (die Tagesgebühr für den Kurs 09.11.2015 - 04.12.2015 wurde erst im Februar 2016 ausgezahlt und ist daher nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens).

Der Betrag von **€ 1.545,94** schlüsselt sich wie folgt auf:

Monats-abrechnung	Zuteilungs-zeitraum	Ort	Versteuerung Tagesgebühren	Grund der Dienstzuteilung
01/2015	10/2014	Wien	€ 248,16	Kurs 01.09.2014-05.12.2014
02/2015	11/2014 12/2014	Wien	€ 250,80 € 43,78	Kurs 01.09.2014-05.12.2014
06/2015	03/2015 04/2015	Wien	€ 405,68	Kurs 09.03.2015-03.04.2015
08/2015	06/2015	Wien	€ 166,76*	Kurs 08.06.2015-19.06.2015
12/2015	09/2015 10/2015	Wien	€ 430,76 **	Kurs 07.09.2015-02.10.2015
			€ 1.545,94	

* Bei dem vom Beschwerdeführer für den Zuteilungszeitraum 06/2015 geltend gemachten Betrag von € 175,16 laut Beschwerdeschrift vom 27.06.2016 handelt es sich nur im Ausmaß von € 166,76 um versteuerte Tagesgebühren, der restliche Betrag von € 8,40 entfällt auf Fahrtkosten.

** Desgleichen stellt auch der vom Beschwerdeführer für den Zuteilungszeitraum 10/2015 geltend gemachte Betrag von € 439,76 laut Beschwerdeschrift vom 27.06.2016 nur mit € 430,76 versteuerte Tagesgebühren dar, beim restlichen Betrag von € 8,40 handelt es sich um Fahrtkosten.

Vom Gesamtbetrag von € 1.545,94 entfällt ein Teilbetrag von **€ 237,60** auf Tagesgebühren, die für **arbeitsfreie Tage** (Samstag/Sonntag) ausbezahlt wurden und zwar:

Tag	ausbezahlte Tagesgebühr
14.03.2015	€ 26,40
15.03.2015	€ 26,40

21.03.2015	€ 26,40
22.03.2015	€ 26,40
28.03.2015	€ 26,40
29.03.2015	€ 26,40
03.04.2015	€ 26,40
13.06.2015	€ 26,40
14.06.2015	€ 26,40
gesamt	€ 237,60

Die **Höhe** der ausbezahlten Tagesgebühr überschritt in keinem einzigen Fall den Betrag von € 26,40.

Die **Besteuerung** der Tagesgebühren beruhte auf dem Umstand, dass nach Erlässen des Bundesheeres (ausgehend von den Erlässen der Finanzverwaltung zur Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988) die Steuerbefreiung des § 3 Abs. 1 Z 16b fünfter Teilstrich EStG 1988 ab dem 7. Monat nicht mehr zur Anwendung gelangt. Die 6-Monatsfrist war im konkreten Fall bereits zum Zeitpunkt, in dem der Beschwerdeführer mit dem Kurs 01.09.2014 - 05.12.2014 begann, konsumiert.

Über Auftrag des Bundesfinanzgerichtes vom 12.10.2018 führte die Abgabenbehörde Ermittlungen hinsichtlich der vom Beschwerdeführer im Streitjahr geltend gemachten **Familienheimfahrten** durch.

Der Beschwerdeführer hatte im Antrag auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2015 die Anerkennung von Aufwendungen für Familienheimfahrten in Höhe von € 1.178,40 begehrt. Im angefochtenen Bescheid wurde dieser Betrag antragsgemäß als Werbungskosten berücksichtigt.

Im Rahmen der durchgeführten Ermittlungen stellte sich heraus, dass in dem geltend gemachten Betrag von € 1.178,40 Aufwendungen enthalten sind, die Tage betreffen, für die dem Beschwerdeführer Tagesgebühren gem. § 22 RGV ausbezahlt wurden (14.03.2015, 15.03.2015, 21.03.2015, 22.03.2015, 13.06.2015, 14.06.2015) – siehe dazu das Schreiben der Abgabenbehörde vom 29.10.2018.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Sachverhalt:

Der Beschwerdeführer, wohnhaft in Anschr., ist Berufsoffizier des Österreichischen Bundesheeres (Berufsmilitärperson der Verwendungsgruppe M BUO 1). Seine Stammdienststelle ist XY.

Der Beschwerdeführer wurde in den Jahren 2013 bis 2015 der Heereslogistikschiule (= zentrale Ausbildungsstätte der Versorgungstruppen des Österreichischen Bundesheeres vgl. www.bundesheer.at/organisation/beitraege/hlogs/index.shtml), in der Vega-Payer-

Weyprecht-Kaserne, Breitenseer Straße 61, 1140 Wien, zur Absolvierung folgender Kurse
dienstzugeteilt:

2013/2014:

Zeitraum	Kurs	Erlass
02.09.2013-27.06.2014	FüOrgEt2/FM-/IK-/RadTe Modul 1 Kursschlüssel U6Y1	GZ. S93718/27- AusbA/2012 vom 07.11.2012
	Lehrabschlussprüfung Lehrberuf Kommunikationstechniker- EDV und Telekommunikation WKO Wien Prüfungszeugnis vom 26.06.2014	
01.09.2014-05.12.2014	FüOrgEt2/FM-/IKTe Kursschlüssel U6Y	GZ. S93718/17- AusbA/2013 vom 06.11.2013

2015:

Zeitraum	Kurs	Erlass
09.03.2015-03.04.2015	CCNA Exploration/Mod2 RoutingProtocols&Concepts Kursschlüssel T31	GZ. S93718/25- AusbA/2014 vom 27.11.2014
08.06.2015-19.06.2015	FBS f elektr Sicherheitstechnik Kursschlüssel TR2	GZ. S93718/25- AusbA/2014 vom 27.11.2014
07.09.2015-02.10.2015	CCNA/Mod3 LAN Switching&Wireless Kursschlüssel T32	GZ. S93718/25- AusbA/2014 vom 27.11.2014
09.11.2015-04.12.2015	CCNA/Mod4 Accessing the WAN Kursschlüssel T33	GZ. S93718/25- AusbA/2014 vom 27.11.2014

Mit der Teilnahme an diesen Kursen absolvierte der Beschwerdeführer die **Ausbildung** zum **Unteroffizier im technischen Dienst (FM-IKT-EIoMechUO** – Elektromechaniker-Unteroffizier) und **Truppkommandant** bzw. **stv. Kommandant** des entsprechenden OrganisationsElements (**IKT-Gruppe**) – siehe dazu im Einzelnen die Ausführungen des Beschwerdeführers in seinem Antwortschreiben vom 19.01.2018 und die Stellungnahme seiner Stammdienststelle vom 10.07.2018.

Im Zusammenhang mit der Dienstzuteilung zur Absolvierung dieser Kurse wurden dem Beschwerdeführer im **Streitjahr 2015 Tagesgebühren gemäß § 22 RGV** in Höhe von **€ 1.545,94** ausbezahlt, die einer **Besteuerung** unterzogen wurden (die Tagesgebühr für den Kurs 09.11.2015 - 04.12.2015 gelangte erst im Februar 2016 zur Auszahlung und ist daher nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens).

Der Betrag von **€ 1.545,94** schlüsselt sich wie folgt auf:

Monats-abrechnung	Zuteilungs-zeitraum	Ort	Versteuerung Tagesgebühren	Grund der Dienstzuteilung
01/2015	10/2014	Wien	€ 248,16	Kurs 01.09.2014-05.12.2014
02/2015	11/2014 12/2014	Wien	€ 250,80 € 43,78	Kurs 01.09.2014-05.12.2014
06/2015	03/2015 04/2015	Wien	€ 405,68	Kurs 09.03.2015-03.04.2015
08/2015	06/2015	Wien	€ 166,76	Kurs 08.06.2015-19.06.2015
12/2015	09/2015 10/2015	Wien	€ 430,76	Kurs 07.09.2015-02.10.2015
			€ 1.545,94	

Vom Gesamtbetrag von € 1.545,94 entfällt ein Teilbetrag von **€ 237,60** auf Tagesgebühren, die für **arbeitsfreie Tage** (Samstag/Sonntag) ausbezahlt wurden und zwar:

Tag	ausbezahlte Tagesgebühr
14.03.2015	€ 26,40
15.03.2015	€ 26,40
21.03.2015	€ 26,40
22.03.2015	€ 26,40
28.03.2015	€ 26,40
29.03.2015	€ 26,40
03.04.2015	€ 26,40
13.06.2015	€ 26,40
14.06.2015	€ 26,40
gesamt	€ 237,60

Die **Höhe** der ausbezahlten Tagesgebühr überschritt in keinem einzigen Fall den Betrag von € 26,40.

Die **Besteuerung** der Tagesgebühren beruhte auf dem Umstand, dass nach Erlassen des Bundesheeres (ausgehend von den Erlassen der Finanzverwaltung zur Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988) die Steuerbefreiung des § 3 Abs. 1 Z 16b fünfter Teilstrich EStG 1988 ab dem 7. Monat nicht mehr zur Anwendung gelangt. Die 6-Monatsfrist war im konkreten Fall bereits zum Zeitpunkt, in dem der Beschwerdeführer mit dem Kurs 01.09.2014 - 05.12.2014 begann, konsumiert.

Der Beschwerdeführer beantragte in der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2015 die Anerkennung von Aufwendungen für **Familienheimfahrten** in Höhe von € 1.178,40. Dieser Betrag wurde im angefochtenen Bescheid antragsgemäß als Werbungskosten berücksichtigt.

In dem geltend gemachten Betrag von € 1.178,40 sind u.a. Aufwendungen enthalten, die Tage betreffen, für die dem Beschwerdeführer Tagesgebühren gem. § 22 RGV ausbezahlt wurden (14.03.2015, 15.03.2015, 21.03.2015, 22.03.2015, 13.06.2015, 14.06.2015).

Dieser Sachverhalt gründet sich auf die Angaben des Beschwerdeführers und die von ihm vorgelegten Unterlagen, die von der Stammdienststelle des Beschwerdeführers eingeholte Stellungnahme und erteilten Auskünfte, den mit dem Heerespersonalamt geführten Schriftverkehr samt erläuternden Auskünften, die Einsichtnahme in die Daten des Abgabensinformationssystems des Bundes und die website des Österreichischen Bundesheeres.

Rechtslage und rechtliche Beurteilung:

Der Beschwerdeführer begehrt in der von ihm erhobenen Beschwerde die Anwendung der Steuerbefreiung des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 auf die ihm gemäß § 22 RGV ausbezahlten Tagesgebühren.

§ 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 lautet (Wiedergabe der Bestimmung erfolgt auszugsweise):

Von der Einkommensteuer befreit sind vom Arbeitgeber als Reiseaufwandsentschädigungen gezahlte Tagesgelder und Nächtigungsgelder, soweit sie nicht gemäß § 26 Z 4 zu berücksichtigen sind, die für eine

- Außendiensttätigkeit (z.B. Kundenbesuche, Patrouillendienste, Servicedienste),
- Fahrtätigkeit (z.B. Zustelldienste, Taxifahrten, Linienverkehr, Transportfahrten außerhalb des Werksgeländes des Arbeitgebers),
- Baustellen- und Montagetätigkeit außerhalb des Werksgeländes des Arbeitgebers,
- Arbeitskräfteüberlassung nach dem Arbeitskräfteüberlassungsgesetz, BGBl.

Nr. 196/1988, oder eine

- vorübergehende Tätigkeit an einem Einsatzort in einer anderen politischen Gemeinde gewährt werden, soweit der Arbeitgeber aufgrund einer lohngestaltenden Vorschrift gemäß § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 zur Zahlung verpflichtet ist. Die Tagesgelder dürfen die sich aus § 26 Z 4 ergebenden Beträge nicht übersteigen.

Zur historischen Entwicklung des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 ist festzuhalten, dass der Verfassungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 22.06.2006, G 147/05 ua, V 111/05 ua, den vierten Satz des § 26 Z 4 EStG 1988 ("Enthält eine lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 eine besondere Regelung des Begriffes Dienstreise, ist diese Regelung anzuwenden") mit Wirkung 31.12.2007 als verfassungswidrig aufgehoben hat. Ebenso wurde die Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Reisekostenvergütungen gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 auf Grund einer lohngestaltenden Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988 aufgehoben.

Der Gesetzgeber hat in der Folge im Rahmen der Reisekosten-Novelle 2007, BGBl. I Nr. 45/2007, § 26 Z 4 EStG 1988 geändert und gleichzeitig in § 3 Abs. 1 EStG 1988 die Steuerbefreiung der Z 16b in das Gesetz eingefügt. Die neuen Regelungen traten mit 01.01.2008 in Kraft.

Voraussetzungen für die Steuerfreiheit des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 sind

- das Vorliegen einer in dieser Bestimmung angeführten Tätigkeiten und
- die Verpflichtung des Arbeitsgebers zur Zahlung dieser Reiseaufwandsentschädigungen auf Grund einer lohngestaltenden Vorschrift.

Die Obergrenze für steuerfreie Tagesgelder richtet sich nach § 26 Z 4 EStG 1988 (siehe dazu die Ausführungen im Initiativantrag 220/A GP XXIII).

§ 26 Z 4 und § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 grenzen sich wie folgt voneinander ab: Als Reiseaufwandsentschädigungen gezahlte Tagesgelder stellen vorrangig einen Kostenersatz gem. § 26 Z 4 dar. Können diese Reiseaufwandsentschädigungen nicht nach § 26 Z 4 nicht steuerbar ausgezahlt werden, weil z.B. ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird, ist zu prüfen, ob sie unter einen der Tatbestände des § 3 Abs. 1 Z 16b zu subsumieren sind und aus diesem Grund steuerfrei behandelt werden können (vgl. Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁸ § 3 Rz 204).

Die Anwendung der Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 setzt – wie sich bereits aus dem Gesetzeswortlaut ergibt - voraus, dass die Reisekostenersatz (hier von Relevanz die Tagesgelder) nicht bereits nach § 26 Z 4 nicht steuerbar sind (siehe dazu auch die Ausführungen im Initiativantrag 220/A GP XXIII).

§ 26 Z 4 EStG 1988 lautet (Wiedergabe erfolgt auszugsweise):

Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören nicht Beträge, die aus Anlass einer Dienstreise als Reisevergütungen (Fahrtkostenvergütungen, Kilometergelder) und als Tagesgelder und Nächtigungsgelder gezahlt werden. Eine Dienstreise liegt vor, wenn ein Arbeitnehmer über Auftrag des Arbeitgebers

- seinen Dienstort (Büro, Betriebsstätte, Werksgelände, Lager usw.) zur Durchführung von Dienstverrichtungen verlässt oder
- so weit weg von seinem ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) arbeitet, dass ihm eine tägliche Rückkehr an seinen ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) nicht zugemutet werden kann.

In § 26 Z 4 EStG 1988 unterscheidet der Gesetzgeber zwei Tatbestände (siehe dazu die Ausführungen in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG⁷ § 26 Rz 37f).

Der erste Tatbestand erfasst Dienstreisen bis zu einem Tag (tägliche Rückkehr zumutbar, Dienstreisen im Nahbereich), der zweite Tatbestand mehrtägige Dienstreisen (tägliche Rückkehr nicht zumutbar, Dienstreisen außerhalb der üblichen Entfernung).

Sowohl im Falle der eintägigen als auch der mehrtägigen Dienstreisen gilt, dass eine Dienstreise dann nicht mehr vorliegt, wenn durch die Tätigkeit an einem Ort ein neuer (weiterer) Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird.

Nach Literatur und höchstgerichtlicher Judikatur ist im Falle des ersten Tatbestandes des § 26 Z 4 eine neuer Mittelpunkt insbesondere nach einer Einsatzdauer von mehr als einer Woche anzunehmen (vgl. Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG⁷ § 26 Rz 49 mit Hinweis auf die Rechtsprechung des VwGH).

Im Falle des zweiten Tatbestandes des § 26 Z 4 EStG 1988 geht die Verwaltungspraxis von einem neuen Mittelpunkt der Tätigkeit erst nach einem Zeitraum von sechs Monaten analog zu § 26 Abs. 2 BAO aus (vgl. LStR 2002 Rz 721). Diese Sechsmonatsfrist lässt sich weder dem Gesetz entnehmen, noch findet sie in der Literatur Deckung. Nach Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG⁷ § 26 Rz 56 steht die Sechsmonatsfrist bei der mehrtägigen Dienstreise im Widerspruch zur Fünftageregel bei der wiederholten eintägigen Dienstreise zum selben Dienstort. Auch die (fehlende) Kenntnis der Gastronomie am Einsatzort als Grundlage des Tagesgeldes sei in beiden Fällen gleich zu behandeln; daher müsse auch bei einer mehrtägigen Dienstreise die Fünftageregel zur Anwendung kommen (vgl. Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG⁷ § 26 Rz 57). Auch für Lenneis ist die in den LStR 2002 Rz 721 als Begründung angeführte Analogie zu § 26 Abs. 2 BAO ebenso wenig klar erkennbar wie die doch beträchtliche Differenzierung zur Fünftagesfrist der eintägigen Dienstreise (vgl. Jakom/Lenneis EStG 2018 § 26 Rz 13). Das Bundesfinanzgericht hält die in der Literatur vertretene Argumentation für überzeugend und sieht - wie bereits der Unabhängige Finanzsenat zuvor - keine ausreichenden Gründe für die Anwendung der von der Verwaltungspraxis herangezogenen 6-Monatsregel (vgl. UFS 07.05.2012, RV/0481-S/11).

Für den Beschwerdefall bedeutet dies, dass lediglich die Tagesgebühren, die dem Beschwerdeführer für die erste Woche (5 Arbeitstage) der Dienstzuteilung zur Heereslogistikschule in Wien, beginnend mit dem Kurs 02.09.2013 - 27.06.2014, ausbezahlt wurden, nicht steuerbare Bezüge gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 darstellen. Bei den bereits für die zweite Woche zur Auszahlung gelangten Tagesgebühren handelt es sich – und damit noch im Jahr 2013 – um einkommensteuerlich relevante, laufende Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Dass im vorliegenden Fall bei der Beurteilung vom zweiten Tatbestand des § 26 Z 4 EStG 1988 auszugehen ist, bedarf keiner näheren Erläuterung, beträgt doch die Entfernung zwischen dem ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) des Beschwerdeführers und seinem Einsatzort (Heereslogistikschule in

Wien) mehr als 300 km, sodass dem Beschwerdeführer die tägliche Rückkehr zu seinem ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) nicht zugemutet werden konnte.

Findet demnach auf die im Streitjahr 2015 ausbezahlten Tagesgebühren (ausbezahlt wurden in diesem Jahr die Tagesgebühren für den Dienstzuteilungszeitraum Oktober 2014 bis einschließlich Oktober 2015) § 26 Z 4 EStG 1988 keine Anwendung, so ist die Grundvoraussetzung für die Anwendbarkeit des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 erfüllt.

In § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 werden bestimmte Tätigkeiten aufgezählt, die einer Steuerbefreiung zugänglich sind u. zw.

- Außendiensttätigkeit (zB Kundenbesuche, Patrouillendienste, Servicedienste),
- Fahrtätigkeit (zB Zustelldienste, Taxifahrten, Linienverkehr, Transportfahrten außerhalb des Werksgeländes des Arbeitgebers),
- Baustellen- und Montagetätigkeit außerhalb des Werksgeländes des Arbeitgebers,
- Arbeitskräfteüberlassung nach dem Arbeitskräfteüberlassungsgesetz, BGBl.

Nr. 196/1988, oder eine

- vorübergehende Tätigkeit an einem Einsatzort in einer anderen politischen Gemeinde.

Der Beschwerdeführer stützt sein Begehren auf die in § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 fünfter Teilstrich angeführte Tätigkeit (vorübergehende Tätigkeit an einem Einsatzort in einer anderen politischen Gemeinde).

In den Erläuterungen zum Initiativantrag 220/A XXIII GP heißt es dazu:

“Dieser Tatbestand stellt auf ein Tätigwerden an einem festen Einsatzort (Einsatzgebiet) ab. Tagesgelder bleiben in diesem Zusammenhang auf Grund des vorübergehenden Einsatzes steuerfrei. Der Begriff „vorübergehend“ ist nicht schematisch nach einem bestimmten Zeitmaß auszulegen – wenngleich dieses nicht völlig außer Acht gelassen werden darf – sondern funktional. Eine vorübergehende Tätigkeit liegt zB vor, wenn Bedienstete zu Ausbildungszwecken vorübergehend an einen Schulungsort entsendet werden (zB Ausbildungskurse von Polizeibediensteten). Vorübergehend ist aber auch die Springertätigkeit von Postbediensteten an anderen Postämtern oder das aushilfsweise Tätigwerden in anderen Bankfilialen. Eine Versetzung schließt ein vorübergehendes Tätigwerden aus.

Für die Tatbestände Außendiensttätigkeit, Fahrtätigkeit, Baustellen- und Montagetätigkeit sowie Arbeitskräfteüberlassung gibt es hinsichtlich der Dauer der Gewährung eines steuerfreien Taggeldes keine Beschränkung. Bei Vorliegen der Verpflichtung der Zahlung auf Grund einer lohngestaltenden Vorschrift kann z.B. für eine Fahrtätigkeit auf Dauer steuerfreies Taggeld gezahlt werden. Bei der vorübergehenden Tätigkeit an einem Einsatzort in einer anderen politischen Gemeinde wird die zeitliche Einschränkung durch den gesetzlichen Ausdruck „vorübergehend“ vorgegeben.“

Die Erläuterungen benennen u.a. als Beispiel für die vorübergehende Tätigkeit an einem Einsatzort in einer anderen politischen Gemeinde die vorübergehende Entsendung von

Bediensteten an einen Schulungsort zu Ausbildungszwecken (z.B. Ausbildungskurse von Polizeibediensteten).

Mit diesen "Ausbildungskursen für Polizeibedienstete" hat sich bereits der Unabhängige Finanzsenat in der Berufungsentscheidung vom 07.05.2012, RV/0481-S/11, ausführlich zur Gewinnung von Anhaltspunkten befasst, was unter dem Begriff "vorübergehend" zu verstehen ist. In diesem Zusammenhang führte der Unabhängige Finanzsenat Folgendes aus:

"Die Grundausbildung der Polizei ist in der Grundausbildungsverordnung - Exekutivdienst des BMI (Verordnung der Bundesministerin für Inneres über die Grundausbildungen für den Exekutivdienst, BGBl. II Nr. 430/2006) geregelt und obliegt der Sicherheitsakademie. Es wird dabei unterschieden zwischen der Grundausbildung für den Exekutivdienst, der Grundausbildung für die Verwendungsgruppe E2a (dienstführende Beamten/in) und der Grundausbildung für die Verwendungsgruppe E1 (leitende Beamte oder "Polizeioffizier").

*Die (allgemeine) Grundausbildung dauert **24 Monate**. Damit wäre in Anlehnung an die parlamentarischen Materialien ein erster Vergleichsmaßstab umrissen. Da allerdings die Polizeischüler in aller Regel mit Stammdienststelle am Sitz der Schule aufgenommen werden und deshalb in dieser Phase gewöhnlich keine Reise- bzw. Zuteilungsgebühren anfallen, ist es keineswegs sicher, dass der Gesetzgeber diese Ausbildung gemeint hat.*

In Frage kommen wohl eher die beiden weiterführenden Ausbildungskurse, die regelmäßig im Wege von Dienstzuteilungen absolviert werden und zum Anspruch auf Zuteilungsgebühren führen:

*Die Ausbildung zum **dienstführenden** Beamten dauert **6 Monate** (mit einer 3-monatigen Unterbrechung).*

*Die weiterführende Ausbildung zum leitenden Beamten bzw. **Polizeioffizier** erfolgt berufsbegleitend und dauert insgesamt 6 Semester (Präsenzphasen ca. 2 Wochen pro Monat), wobei sich die Ausbildung aufgrund der Anrechnung eines Semesters aus der Ausbildung zum Dienstführenden regelmäßig auf **5 Semester** verkürzt."*

Daraus zog der Unabhängige Finanzsenat folgende Schlussfolgerung:

"Diese Zeiträume weisen darauf hin, dass der Gesetzgeber Reiseaufwandsentschädigungen unter Umständen sogar noch dann steuerfrei behandelt wissen wollte, wenn sie über 5 Semester (2 ½ Jahre) und damit lange nach Ablauf der von der Verwaltungsübung herangezogenen 6-Monatsfrist ausbezahlt werden. Dafür spricht auch, dass den Erläuterungen zufolge eine "funktionale" Auslegung erfolge solle und man sich an Ausbildungsorten regelmäßig nur in dem Umfang aufhält, wie es für die Ausbildung nötig ist, um zwischendurch immer wieder an den Ausgangspunkt zurückzukehren."

Das Bundesfinanzgericht hält an dieser Auffassung fest. Im vorliegenden Fall dauerte die vom Beschwerdeführer absolvierte Ausbildung insgesamt **17 Monate** (mit

Unterbrechungen). Sie liegt daher weit unter der angesprochenen Ausbildungsdauer von 2 ½ Jahren. Bei der Absolvierung der gegenständlichen Ausbildung handelt es sich nur um ein **vorübergehendes Tätigwerden** am Einsatzort Wien. Es liegt eine vorübergehende Tätigkeit vor, wie sie gerade in den Gesetzesmaterialien ausdrücklich als Beispiel für eine solche angeführt wird: Nämlich die Tätigkeit aus Anlass der vorübergehenden Entsendung von Bediensteten zu Ausbildungszwecken an einen Schulungsort. Die Voraussetzungen für die Anwendung des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 sind erfüllt, sodass die ausbezahlten Tagesgebühren steuerfrei zu belassen sind.

Gemäß § 20 Abs. 2 erster Teilstrich EStG 1988 dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben nicht abgezogen werden, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.

Der Beschwerdeführer beantragte in der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung 2015 die Anerkennung von Aufwendungen für **Familienheimfahrten** in Höhe von € 1.178,40. Im angefochtenen Bescheid wurden diese Aufwendungen auch antragsgemäß als Werbungskosten berücksichtigt.

In den Erläuterungen zum Initiativantrag 220/A XXIII GP wird dazu Folgendes ausgeführt:

“Zahlt der Arbeitgeber steuerfreie Reiseaufwandsentschädigungen gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b im Sinne der bisherigen Durchzahlerregelung (das heißt, für arbeitsfreie Tage, für die der Arbeitnehmer auf Dienstreise ist) und macht der Arbeitnehmer Werbungskosten für Familienheimfahrten geltend, dann sind diese Aufwendungen für Familienheimfahrten um die steuerfreien Bezüge gemäß § 20 Abs. 2 EStG 1988 zu kürzen“.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seiner Rechtsprechung wiederholt darauf hingewiesen, dass Aufwendungen für Familienheimfahrten, die in Zusammenhang mit steuerfreien Bezügen stehen, aufgrund der Regelung des § 20 Abs. 2 EStG 1988 nicht abzugsfähig sind (vgl. VwGH 27.07.2016, Ra 2015/13/0043, mit Hinweis auf das Erkenntnis vom 25.04.2013, 2010/15/0099, samt mwN).

Für den Beschwerdefall bedeutet dies, dass die geltend gemachten Familienheimfahrten in Höhe von € 1.178,40 um den Betrag von € 158,40 (steuerfreie Tagesgebühren für den 14.03.2015, 15.03.2015, 21.03.2015, 22.03.2015, 13.06.2015, 14.06.2015) zu kürzen sind. Die anzuerkennenden Werbungskosten für Familienheimfahrten belaufen sich daher auf € 1.020,00).

Zulässigkeit einer Revision:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im vorliegenden Fall ist die Entscheidung von der Lösung einer Rechtsfrage abhängig, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Zur Auslegung der "vorübergehenden Tätigkeit" iSd § 3 Abs. 1 Z 16b fünfter Teilstrich EStG 1988 liegt bislang noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor. Eine Revision ist daher zulässig.

Salzburg-Aigen, am 19. März 2019