

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz (nunmehr: Finanzamt Österreich) vom 12. Februar 2015 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2010 Steuernummer ***Bf1StNr1*** zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind der Beschwerdevorentscheidung vom 18.05.2015 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) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Bf. erklärte in dem am **08.12.2014** elektronisch eingebrachten Antrag auf **Arbeitnehmerveranlagung** Reisekosten (KZ 721) von EUR 3.226,30 und Aufwendungen für Wohnraumschaffung/-sanierung (KZ 456) von EUR 1.116,75.

Mit **Vorhalt** vom **19.01.2015** ersuchte die belangte Behörde den Bf., die beantragten Sonderausgaben (Personenversicherungen) und Werbungskosten (Reisekosten) mittels Aufstellungen und den entsprechenden Unterlagen zu belegen.

Die von der belangten Behörde vorgelegte **Vorhaltsbeantwortung** umfasste folgende Unterlagen (Dienstreisenübersicht, Reisegebühreennachweis, Reiseauswertung für 2010):

[...]

Reiseauswertung für den Zeitraum 01.01.2010 bis 31.12.2010

Reise	Beginndatum der Reise	Enddatum der Reise	Dauer	Grund	Ort	Reiseland	Art der Reise	Summe Erstattungen	Gesamtkosten	Vorschuss	Anzahl Belege
910720354	11.01.2010	11.01.2010	1		LV	AT	Reiserechnung	0,00	56,20	0,0000	5
910720355	31.01.2010	31.01.2010	1		LV	AT	Reiserechnung	0,00	492,00	0,0000	5
910754079	28.02.2010	28.02.2010	1		LV	AT	Reiserechnung	0,00	357,60	0,0000	5
910754133	31.03.2010	31.03.2010	1		LV	AT	Reiserechnung	0,00	186,00	0,0000	5
910762256	30.04.2010	30.04.2010	1		LV	AT	Reiserechnung	0,00	186,00	0,0000	5
910767179	31.05.2010	31.05.2010	1		LV	AT	Reiserechnung	0,00	165,30	0,0000	5
910767182	21.05.2010	21.05.2010	1		LV	AT	Reiserechnung	0,00	52,80	0,0000	5
910773629	02.07.2010	02.07.2010	1		LV	AT	Reiserechnung	0,00	198,40	0,0000	5
910773632	02.07.2010	02.07.2010	1		LV	AT	Reiserechnung	0,00	56,20	0,0000	5
910856338	16.12.2010	16.12.2010	1		LV	AT	Reiserechnung	0,00	64,88	0,0000	5
									• 1.815,38		

Mit **Einkommenssteuerbescheid 2010** vom **12.02.2015** wurde Anerkennung der beantragten Aufwendungen für Wohnraumschaffung/-sanierung zur Gänze und bezüglich Reisen teilweise mit folgender Begründung verwehrt:

„Die beantragten Aufwendungen für Wohnraumschaffung/-sanierung in Höhe von € 1.166,75 wurden nicht anerkannt, da kein Nachweis erbracht wurde. Da es sich bei dem Zeitraum, für den Reisekosten (Diäten) beantragt wurden, um keine Dienstreise, sondern um Dienstzuteilung handelte und Ihnen durch den Aufenthalt mit Verpflegung in der Kaserne kein Mehraufwand entstand, konnten keine Tagesdiäten gewährt werden. Die beantragten Reisekosten wurden entsprechend gekürzt.“

Es wurden Reisekosten (die beantragte Fahrtkostendifferenz) in der Höhe von EUR 249,80 anerkannt, nicht jedoch ein Verpflegungsmehraufwand.

Die elektronisch eingelangte **Beschwerde** vom **05.03.2015** gegen den Bescheid vom 12.02.2015 begründete der Bf. wie folgt:

„Gem. RGV 1955 Paragraph 73 besteht sehr wohl Anspruch auf die volle beantragte Tagesgebühr, da ich die in diesem Paragraphen beschriebenen Voraussetzungen zu 100 % erfüllte.“

Weiter war ich zu diesem Zeitpunkt kein verpflichteter Kostteilnehmer. Daher trifft Paragraph 17 Abs: . 3 RGV 1955 nicht zu und ist mir die volle Tagesgebühr lt. RGV 1955 zu berücksichtigen. Eine Änderung dieser o.a. Bestimmungen ist beim BMLVS erst per 01.03.2011 mit der Militärwirtschaftlichen Verwaltungsweisung Verpflegung (MWV-V) 3. Änderung GZ: S95551/1-Infra/2011 eingetreten.

Also erst ab 01.03.2011 ist mittels o.a. Weisung eine verpflichtende Kostteilnahme unter der im Paragraph 73 RGV 1955 aufgezählten Erfordernisse beim BMLVS verpflichtend. Zu

berücksichtigen sind weiters Euro 1166,75 für Darlehensmittel gem. Bestätigung der WAG vom 31.12.2010.

Diese Bestätigung wurde vorerst nicht dem FA vorgelegt, da dieses auch nicht im Ergänzungsansuchen vom 19.01.2015 gefordert wurde. Dies möchte ich nun unaufgefordert im Zuge der Beschwerde tun.“

Die Beschwerde enthielt weiters eine Bestätigung der WAG für das Kalenderjahr 2010 gemäß § 18 Abs. 1 Z. 3 lit. d EStG, dass vom Bf. im angegebenen Kalenderjahr zur Tilgung von Darlehensmittel zur Errichtung eines Wohnhauses Beiträge von insgesamt EUR 1.166,75 geleistet wurden.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom **18.05.2015** wurden die beantragten Topfsonderausgaben zur Gänze, die Differenzreisekosten jedoch nur mit einem Betrag von EUR 9,00 anerkannt. Die separat versendete **Begründung** vom **20.05.2015** lautete:

„Die Erledigung weicht von Ihrem Begehren aus folgenden Gründen ab:

*In Ihrer Beschwerde vom 05.03.2015 beantragen Sie Werbungskosten in Höhe von € 2.976,- für die Einsatzorte ***1*** bzw. ***2***. Dabei handelt es sich um den Differenzbetrag zwischen den Tagesgebühren gem. § 26 EStG 1988 und den vom Arbeitgeber erhaltenen Tagesgebühren gemäß Reisegebührenvorschrift.*

Gemäß § 16 EStG 1988 sind Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Nach § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 sind Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen Werbungskosten. Diese Aufwendungen sind ohne Nachweis ihrer Höhe als Werbungskosten anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 EStG 1988 ergebenden Beträge nicht übersteigen. Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen.

*Eine beruflich veranlasste Reise liegt gem. § 16 EStG 1988 unter anderem erst dann vor, wenn sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten 25 Kilometer vom Mittelpunkt der Tätigkeit entfernt (trifft daher für ***2*** nicht zu), eine Reisedauer von mehr als drei Stunden vorliegt und kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird.*

Ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit wird u.a. dann begründet, wenn der Arbeitnehmer an einem Einsatzort durchgehend tätig wird und die Anfangsphase von fünf Tagen überschritten wird.

Die zeitliche Beschränkung des Reiseaufenthaltes (im steuerlichen Sinn) an einem Ort 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 Arbeitnehmer, der nicht auf Reise ist, sich aber auch außerhalb seines Haushaltes verpflegt.

*Im gegenständlichen Fall wurde in ***1*** nach einem Aufenthalt von 5 Tagen ein weiterer Tätigkeitmittelpunkt begründet. Differenzwerbungskosten für Verpflegungsmehraufwand waren daher nur für die Anfangsphase von 5 Tagen als Werbungskosten anzuerkennen.*

Vollständigkeitshalber sei ausgeführt, dass das Österreichische Bundesheer seinen Angehörigen in der Regel außerordentlich günstige Verpflegungsmöglichkeiten anbietet und schon aus diesem Grund ein Verpflegungskostenmehraufwand im Vergleich zu seinem ständigen Dienstort fraglich erscheint.

Im Sinne der obigen Ausführungen war ein Verpflegungsmehraufwand in Höhe von 9,00 € anzuerkennen (5 Tage à 26,40 € = Tagesgelder von 123,00 €). 132,00 € abzüglich der vom Arbeitgeber ausbezahlten Taggelder von 123,00 €).

Hinsichtlich der beantragten Sonderausgaben (Bestätigung der WAG Wohnungsanlagen Gesellschaft mbH. vom 31.12.2010) konnte der Beschwerde stattgegeben werden.“

Aus der Berechnung der Einkommensteuer der Beschwerdevorentscheidung ist ersichtlich, dass die genannten EUR 9,00 entgegen der separaten Bescheidbegründung (offenbar versehentlich) nicht als Verpflegungsmehraufwand abgezogen wurden.

Der Bf. brachte per FinanzOnline am **15.06.2015** einen **Vorlageantrag** ein.

Im **Vorlagebericht** vom **03.09.2015** nimmt die belangte Behörde dazu wie folgt Stellung:

*„Herr ***3*** ist als Vertragsbediensteter beim Österreichischen Bundesheer mit Dienstort ***2*** (***4***) beschäftigt und beantragt für die Zeit der Dienstzuteilung in ***1*** und ***2*** Diätendifferenzen (= Differenzwerbungskosten für Verpflegungsmehraufwand) in der Höhe von insgesamt € 2.976,50.*

*Für den Dienstort ***2*** (=Mittelpunkt der Tätigkeit) besteht kein Anspruch auf Tagesgelder. Auf Grund der durchgehenden Dienstzuteilung in ***1*** wurde ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet, sodass Anspruch auf Differenzwerbungskosten für Verpflegungsmehraufwand nur für die Anfangsphase von fünf Tagen besteht (vgl. Reisebegriff § 16 Absatz 1 Ziffer 9 Einkommensteuergesetz 1988).*

Dieser Verpflegungsmehraufwand errechnet sich wie folgt:

5 Tage x € 26,40	132,00
abzüglich Ersätze vom Dienstgeber 5 Tage x € 24,60	- 123,00

Differenz

9,00

Dieser zu gewährende Differenzbetrag wurde auf Grund eines Eingabefehlers bei Erstellung der Beschwerdeentscheidung nicht erfasst. Auf die Bescheidbegründung zur Beschwerdeentscheidung wird hingewiesen. Es wird ersucht lediglich die Differenzkosten (Diätendifferenzen) in Höhe von € 9,00 im Zuge der Beschwerdeentscheidung zu berücksichtigen.“

Mit **Verfügung des GV-Ausschusses vom 09.12.2020** wurde die Rechtssache der Gerichtsabteilung GA 6003 abgenommen und mit Wirksamkeit zum 01.02.2021 der Gerichtsabteilung GA 6033 gemäß § 9 Abs. 9 BFGG zugeteilt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf. war im streitgegenständlichen Zeitraum als Vertragsbediensteter beim Österreichischen Bundesheer mit Dienstort ***2*** (***4***) beschäftigt, dabei mehrmals in ***1*** dienstzugeteilt und beantragte die Anerkennung von Differenz-Verpflegungsmehraufwand als Werbungskosten in einer Höhe von EUR 2.976,00. Dem Bf. wurden seitens des Arbeitgebers jeweils Nächtigungs- und Verpflegungsmöglichkeiten zur Verfügung gestellt.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt war unstrittig und ergab sich widerspruchsfrei aus dem Parteivorbringen sowie der restlichen Aktenlage.

Der Bf. bestritt in der Beschwerde vom 05.03.2015 nicht, dass ihm Verpflegungsmöglichkeiten durch den Dienstgeber zur Verfügung standen. Er war jedoch der Ansicht, dass er nicht die Verpflichtung hatte, diese Möglichkeiten auch tatsächlich zu nützen. Die belangte Behörde ging ohnehin von einer Zurverfügungstellung von Verpflegung durch den Dienstgeber an beiden relevanten Dienststellen aus. Es ist zudem allgemein bekannt, dass Angehörigen des Bundesheeres Unterkunft und Verpflegung vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellt werden (vgl. auch [LStR 2002 Rz 10286](#)). Ob seitens des Dienstgebers Verpflegungsmöglichkeiten geboten wurden, war daher nicht strittig.

3. Rechtliche Beurteilung

Rechtliche Grundlagen

§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 (Einkommensteuergesetz) idF. BGBl. I Nr. 85/2008 lautet:

„(1) Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im folgenden ausdrücklich zugelassen ist. Hinsichtlich der durchlaufenden Posten ist § 4 Abs. 3 anzuwenden. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Werbungskosten sind auch:

(...)

9. Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft 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. Dabei steht das volle Tagesgeld für 24 Stunden zu. Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen.“

§ 26 Z 4 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 135/2009 lautet:

„Beträge, die aus Anlass einer Dienstreise als Reisevergütungen (Fahrkostenvergütungen, 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.*

Bei Arbeitnehmern, die ihre Dienstreise vom Wohnort aus antreten, tritt an die Stelle des Dienstortes der Wohnort (Wohnung, gewöhnlicher Aufenthalt, Familienwohnsitz).

- a) Als Kilometergelder sind höchstens die den Bundesbediensteten zustehenden Sätze zu berücksichtigen. Fahrkostenvergütungen (Kilometergelder) sind auch Kosten, die vom Arbeitgeber höchstens für eine Fahrt pro Woche zum ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) für arbeitsfreie Tage gezahlt werden, wenn eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann und für die arbeitsfreien Tage kein steuerfreies Tagesgeld*

gezahlt wird.

Werden Fahrten zu einem Einsatzort in einem Kalendermonat überwiegend unmittelbar vom Wohnort aus angetreten, liegen hinsichtlich dieses Einsatzortes ab dem Folgemonat Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte vor.

- b) Das Tagesgeld für Inlandsdienstreisen darf bis zu 26,40 Euro pro Tag betragen. Dauert eine Dienstreise länger als drei Stunden, so kann für jede angefangene Stunde ein Zwölftel gerechnet werden. Das volle Tagesgeld steht für 24 Stunden zu. Erfolgt eine Abrechnung des Tagesgeldes nach Kalendertagen, steht das Tagesgeld für den Kalendertag zu.*
- c) Wenn bei einer Inlandsdienstreise keine höheren Kosten für Nächtigung nachgewiesen werden, kann als Nächtigungsgeld einschließlich der Kosten des Frühstücks ein Betrag bis zu 15 Euro berücksichtigt werden.*
- d) Das Tagesgeld für Auslandsdienstreisen darf bis zum täglichen Höchstsatz der Auslandsreisesätze der Bundesbediensteten betragen. Dauert eine Dienstreise länger als drei Stunden, so kann für jede angefangene Stunde ein Zwölftel gerechnet werden. Das volle Tagesgeld steht für 24 Stunden zu. Erfolgt eine Abrechnung des Tagesgeldes nach Kalendertagen, steht das Tagesgeld für den Kalendertag zu.*
- e) Wenn bei einer Auslandsdienstreise keine höheren Kosten für Nächtigung einschließlich der Kosten des Frühstücks nachgewiesen werden, kann das den Bundesbediensteten zustehende Nächtigungsgeld der Höchststufe berücksichtigt werden.*

Zahlt der Arbeitgeber höhere Beträge, so sind die die genannten Grenzen übersteigenden Beträge steuerpflichtiger Arbeitslohn.“

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Strittig war die Gewährung von Differenzwerbungskosten betreffend Tagesgebühren (Verpflegungsmehraufwand). Die beantragten Differenz-Fahrtkosten wurden seitens der belangten Behörde bereits im Rahmen des angefochtenen Bescheides vom 12.02.2015 anerkannt und waren daher unstrittig.

Zu einem (weiteren) Mittelpunkt der Tätigkeit wird ein Ort auf Grund längeren Aufenthalts des Steuerpflichtigen. Der längere Aufenthalt ermöglicht es ihm, sich dort über die Verpflegungsmöglichkeiten zu informieren und so jenen Verpflegungsmehraufwand zu vermeiden, der allein die Annahme von Werbungskosten statt nicht abzugsfähiger Verpflegungsaufwendungen der privaten Lebensführung rechtfertigt (VwGH 11.6.1991,

[91/14/0074](#)). Dabei ist ein längerer Aufenthalt dann gegeben, wenn sich der Steuerpflichtige – wenn auch mit Unterbrechungen – länger als eine Woche an einem Ort aufgehalten hat (VwGH 28.10.1997, [93/14/0076](#), 0077).

Die Rechtfertigung für die Annahme von Werbungskosten bei Reisebewegungen liegt in dem dabei in typisierender Betrachtungsweise angenommenen Verpflegungsmehraufwand gegenüber dem ansonsten am jeweiligen Aufenthaltsort anfallenden (üblichen) Verpflegungsaufwand. Kann die Verpflegung daher am auswärtigen Tätigkeitsort zu den gleichen Bedingungen wie an der ständigen Arbeitsstätte in Anspruch genommen werden, stehen Tagesgelder als Werbungskosten nicht zu.

Der Bf. unternahm Dienstreisen zwischen Kasernen. In diesem Fall konnte die Verpflegung daher am auswärtigen Tätigkeitsort zu den gleichen Bedingungen wie an der ständigen Arbeitsstätte in Anspruch genommen werden, weshalb Tagesgelder als Werbungskosten grundsätzlich nicht zustehen (VwGH 15.11.1994, [90/14/0216](#); UFS 10.03.2009, [RV/0455-W/09](#); *Jakom*, EStG¹³ § 16 Rz 45). Dies gilt ebenso für Nächtigungsmöglichkeiten (VwGH 24.02.1993, [91/13/0252](#)). Die Nichtinanspruchnahme der günstigen Verpflegungsmöglichkeiten aus privaten Gründen vermag an dieser Beurteilung nichts zu ändern: Es reichte aus, dass die Möglichkeit zur Verpflegung geboten wurde. Dies war unstrittig der Fall. Ob die Verpflegung in der Kaserne nun verpflichtend einzunehmen war oder ob es freistand, sich auch andernorts (ggf. zu höheren Kosten) zu verpflegen, war daher nicht relevant.

Es standen daher auch die von der belangten Behörde im Vorlagebericht genannten Differenzkosten von insgesamt EUR 9,00 nicht zu. Somit hat sich die ziffernmäßige Berechnung laut der Beschwerdeentscheidung als richtig erwiesen, auf welche nun verwiesen wird.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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 gegenständlichen Fall sind die zu klärenden Rechtsfragen durch die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entschieden, sodass eine Revision nicht zulässig ist.

Linz, am 8. April 2021