

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Elisabeth Hafner als Vorsitzende, die Richterin Mag. Melanie Maier sowie die fachkundigen Laienrichter Eva Maiwald-Wanderer und Horst Hoffmann in der Beschwerdesache *****Bf1***, ***Bf1-Adr*****, vertreten durch Mag. Ingrid Huber, Feldweg 7, 9241 Wernberg, über die Beschwerde vom 30. Oktober 2013 gegen den Bescheid des Finanzamtes Spittal Villach vom 25. September 2013 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2012 und über die Beschwerde vom 05. Jänner 2015 gegen den Bescheid des Finanzamtes Spittal Villach vom 02. Dezember 2014 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung 2013), Steuernummer *****BF1StNr1*****, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 13. Dezember 2022 in Anwesenheit der Schriftführerin Melanie Bleikolb zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Die Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Streit zwischen den Verfahrensparteien besteht darüber, ob (Differenz)Werbungskosten in Zusammenhang mit beruflich veranlassten Reisen zu gewähren sind.

Einkommensteuer 2012

Am 16.05.2013 reichte der Beschwerdeführer (in der Folge: Bf.) die Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2012 beim Finanzamt ein und beantragte unter

anderem die Anerkennung von Reisekosten in Höhe von 1.669,10 Euro und Familienheimfahrten in Höhe von 2.493 Euro als Werbungskosten. Mit Ergänzungsersuchen vom 14.08.2013 wurde der Bf. von der belangten Behörde aufgefordert, sämtliche beantragten Werbungskosten mittels Aufstellungen und entsprechenden Unterlagen nachzuweisen. Dieser Aufforderung ist der Bf. mit Schriftsatz vom 23.09.2013 nachgekommen.

Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2012 erging am 25.09.2013 mit einer Gutschrift in Höhe von 3.517 Euro. Die belangte Behörde hat Reisekosten in Höhe von 558,80 Euro (Verpflegungsmehraufwand während Dienstzuteilung) und Aufwendungen für Familienheimfahrten in Höhe von 45 Euro (Telefonkosten) nicht anerkannt. Begründend ausgeführt wurde unter Verweis auf § 16 EStG, dass 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 ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet werde. Da dem Bf. bei der Dienstzuteilung die Verpflegung vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellt worden sei, komme es zu keinen Taggeld-Differenzen.

In der fristgerecht erhobenen Berufung (nunmehr Beschwerde) brachte der Bf. zusammengefasst vor, die Kosten für die verpflichtete Kostteilnahme bei einer Dienstzuteilung würden abzugsfähige Werbungskosten darstellen. Bei der Dienstzuteilung handle es sich um eine Dienstreise nach dem 2. Tatbestand (gr. Dienstreise), daher werde ein neuer Mittelpunkt der Tätigkeit nach 6 Monaten begründet. Vom Arbeitgeber sei das Frühstück und Mittagessen beigestellt worden, das Abendessen erfolge durch selbständige Verpflegung. Weiters fehle dem Bescheid eine Begründung zur Nichtanerkennung der Telefonkosten mit der Familie (Gattin und 2 Kleinkinder). Diese seien durch die betrieblich bedingte Abwesenheit des Bf. verursacht worden.

Mit Berufungsvorentscheidung (nunmehr Beschwerde vorentscheidung) vom 11.12.2013 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und ergänzend zum angefochtenen Bescheid angeführt, die Telefonkosten seien gem. § 20 EStG nicht abzugsfähige Kosten der privaten Lebensführung.

Der Bf. beantragte am 16.01.2014 die Vorlage seiner Beschwerde und brachte ergänzend vor, er habe sich an 127 Tagen dienstzugeteilt in Wien aufgehalten, wobei er für das Abendessen selbst aufkommen habe müssen. Der geltend gemachte Betrag von 4,40 pro Tag für den Verpflegungsmehraufwand sei aus der Rz 317 der LStR 2002 abgeleitet, die tatsächlichen Kosten für das Abendessen seien natürlich darüber gelegen. Die in § 26 Abs. EStG normierte 6-Monats-Frist sei nicht überschritten worden. Für die Dauer der Dienstzuteilung seien pauschal Telefonkosten in Höhe von 45 Euro geltend gemacht worden, da sich durch die längere berufliche Auswärtstätigkeit notwendige private Dinge aus der Ferne nur durch über den normalen Lebensbedarf hinausgehende Mehrkosten regeln ließen. Dieser Mehraufwand sei

damit ganz überwiegend durch den beruflichen Veranlassungszusammenhang geprägt und nur in ganz untergeordnetem Umfang von Momenten der privaten Lebensführung beeinflusst.

Einkommensteuer 2013

Am 30.10.2014 reichte der Bf. die Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2013 beim Finanzamt ein und beantragte unter anderem die Anerkennung von Reisekosten in Höhe von 1.552,32 Euro und Familienheimfahrten in Höhe von 1.244 Euro als Werbungskosten. Mit Ergänzungsersuchen vom 05.11.2014 wurde der Bf. von der belangten Behörde aufgefordert, sämtliche beantragten Sonderausgaben, Werbungskosten und außergewöhnliche Belastungen durch Vorlage der entsprechenden Unterlagen nachzuweisen. Dieser Aufforderung ist der Bf. mit Schriftsatz vom 20.11.2014 nachgekommen.

Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2013 erging am 02.12.2014 mit einer Gutschrift in Höhe von 3.094 Euro. Die belangte Behörde hat Reisekosten in Höhe von 748 Euro (Verpflegungsmehraufwand während Dienstzuteilung) und Aufwendungen für Familienheimfahrten in Höhe von 389,60 Euro nicht anerkannt, dies mit der Begründung, die Familienheimfahrten seien um die erhaltenen Tagesgebühren für Samstag und Sonntag gekürzt worden. Die Telefonkosten seien privat veranlasst und gem. § 20 EStG nicht absetzbar. Hinsichtlich Dienstzuteilung wurde auf die Vorjahresbegründung verwiesen.

In der fristgerecht erhobenen Beschwerde monierte der Bf., die Kürzung bei den Familienheimfahrten sei zu Unrecht erfolgt. Zudem wurde (auch bezüglich der Telefonkosten) auf die Begründung im Vorlageantrag betreffend die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2012 verwiesen.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 06.02.2015 wurde der Beschwerde teilweise stattgegeben und der angefochtene Bescheid abgeändert. Hinsichtlich der beantragten Familienheimfahrten wurden insgesamt Aufwendungen in Höhe von 1.224 Euro anerkannt.

Der Bf. beantragte fristgerecht die Vorlage seiner Beschwerde und begehrte unter Verweis auf das anhängige Beschwerdeverfahren betreffend das Jahr 2012 die Anerkennung von Reisekosten in Höhe von 748 Euro in Zusammenhang mit einer im Beschwerdejahr erfolgten Dienstzuteilung.

Vorlage an das Bundesfinanzgericht

Die belangte Behörde legte dem Bundesfinanzgericht beide Beschwerden mit Vorlagebericht vom 16.07.2015 zur Entscheidung vor und beantragte hinsichtlich des strittigen Verpflegungsmehraufwandes die Abweisung und Verböserung. Es könne nicht nachvollzogen werden, welcher Aufwand dem Bf. im Zuge der Dienstzuteilungen erwachsen sei. Lt. Aufstellung des Bf. seien ihm zwei Mahlzeiten unentgeltlich zur Verfügung gestellt worden und Taggelder in der Höhe von insgesamt 1.917,30 Euro bzw. 1.372,64 Euro ausbezahlt worden. Außerdem könnten Militärbedienstete sowohl in ihrer Stammdienststelle als auch in den

anderen Kasernen zu günstigen Verpflegungssätzen volle Verpflegung erhalten, sodass kein Verpflegungsmehraufwand vorliege. Die im Zusammenhang mit Dienstreisen und Übungen in den angefochtenen Bescheiden gewährten Taggelder in Höhe von 512,60 Euro betreffend 2012 und 492,80 Euro betreffend 2013 seien daher ebenfalls nicht zu berücksichtigen. Telefonkosten seien nach der Judikatur nicht zu berücksichtigen, da sie nicht zu den Unterkunftsaufwendungen am Beschäftigungsort zählen. Daher werde auch in diesem Punkt die Abweisung beantragt. Dem Vorlagebericht beigelegt war neben den vom Bf. im Zuge der Vorhalteverfahren übermittelten Unterlagen eine von der Amtsvertreterin verfasste Darstellung der Differenzwerbungskosten.

Verwaltungsgerichtliches Verfahren

Aufgrund Pensionierung des bisher zuständigen Richters wurde die gegenständliche Beschwerdesache mit Beschluss des Geschäftsverteilungsausschusses der Gerichtsabteilung 5014 zur Erledigung zugeteilt. Am 20.04.2022 fand ein Erörterungstermin in Anwesenheit des Bf., seiner steuerlichen Vertreterin und der Amtsvertreterin statt. Dem Bf. wurde aufgetragen, ergänzende Unterlagen zu seinem Beschwerdevorbringen vorzulegen. Dieser Aufforderung ist der Bf. über seine steuerliche Vertreterin mit Schriftsatz vom 24.05.2022 nachgekommen (Eingangsstück E/1140-K/22).

Die mündliche Senatsverhandlung fand am 14.06.2022 statt, wobei die steuerliche Vertreterin unter Verweis auf das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 19.03.2019, RV/6100476/2017, beantragt hat, die bisher vom Dienstgeber steuerpflichtig ausbezahlten Beträge nach § 3 Abs 1 Z 16b EStG steuerfrei zu behandeln. Um welche Beträge es sich konkret handle, konnte die steuerliche Vertreterin nicht angeben, sodass die mündliche Verhandlung vertagt wurde. Dem Bf. wurde aufgetragen, das ergänzte Beschwerdevorbringen zu präzisieren und konkret darzulegen, welche Beträge der Höhe nach pro Jahr steuerfrei zu behandeln wären. Dieser Aufforderung ist der Bf. über seine steuerliche Vertreterin mit Schriftsatz vom 05.07.2022, welcher als Eingangsstück E/1565-K/22 zum Akt genommen wurde, nachgekommen. Im Jahr 2012 sei ein Betrag von 604,12 Euro und im Jahr 2013 ein Betrag von 1.773,84 Euro steuerfrei zu behandeln.

Infolge Wechsel eines Laienrichters wurde die mündliche Verhandlung am 13.12.2022 neu abgeführt, wobei die Parteien ihr bisheriges Vorbringen vollinhaltlich aufrecht hielten. Überdies gab die steuerliche Vertreterin zu Protokoll, dass sie die Beschwerden zurückziehe, sofern das Bundesfinanzgericht der von der belangten Behörde beantragten Verböserung folge. Die Entscheidung wurde vom erkennenden Senat der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Das Bundesfinanzgericht stellt auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens, der aktenkundigen Unterlagen, des ergänzenden Vorbringens beider Parteien und nach Einsichtnahme in den elektronischen Veranlagungsakt des Bf. folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Der Bf. ist als Berufsoffizier beim Österreichischen Bundesheer tätig und war in den Beschwerdejahre in der ***1***-Kaserne, ***Adr*** stationiert. Im Rahmen seiner Tätigkeit wurde der Bf. über mehrere Monate dienstzugeteilt, hat an Truppenübungen teilgenommen (ÜG), Dienstaufsicht bei Truppenübungen geführt (DA) und ist zu anderen Kasernen als seiner Stammkaserne gereist (DR). Zu diesen Dienstreisen wurden folgende Aufstellungen vorgelegt, die der Bf. anhand der vom Dienstgeber beigestellten Daten selbst verfasst hat:

[...]

In der Spalte Diäten/Reisegebühren sind die Beträge erfasst, die dem Bf. laut eigener Berechnung anhand der Stunden zustehen würden. In der Spalte Ersatz vom DG sind die erstatteten Beträge erfasst. Die Spalte Differenz TG, NG, FK enthält jene Beträge, die der Bf. in den Arbeitnehmerveranlagungen als Differenzwerbungskosten geltend gemacht.

Es lag jeweils eine Reisedauer von mehr als 3 Stunden vor. Sämtliche Reiseziele sind mehr als 25 km von der Dienststelle entfernt. Davon ausgenommen ist der Truppenübungsplatz ***2***, der in einer Entfernung von 19,3 km zur ***1***-Kaserne liegt. Sofern die Dienstreisen mit dem Privat-PKW unternommen wurden, erfolgte eine Eintragung in der Spalte Entfernung in KM. Der Bf. hat dafür Kilometergelder mit einem Satz von 0,42/km in der Spalte Diäten/Km-Geld erfasst. Die in den Beschwerdejahre geltend gemachten Differenz-Fahrtkosten wurden von der belangten Behörde anerkannt und sind nicht strittig.

Insgesamt wurden dem Bf. von seinem Dienstgeber für die oa. Dienstreisen im Jahr 2012 Tagesgebühren in Höhe von 2.908,94 Euro ersetzt. Davon wurden 604,12 Euro steuerpflichtig behandelt. Im Jahr 2013 wurden dem Bf. insgesamt 2.002,24 Euro ersetzt. Davon wurden 1.773,84 steuerpflichtig behandelt. Wie der Dienstgeber die Abrechnung in steuerpflichtig und steuerfrei konkret vorgenommen hat, konnte nicht festgestellt werden.

Verpflegungsmehraufwand bei Dienstzuteilungen

Im Zuge der Absolvierung des FH-Masterstudienganges "****3***er

Landesverteidigungsakademie war der Bf. von 05.02. bis 25.05.2012, von 26.08. bis 14.12.2012 und von 04.02. bis 24.05.2013 nach Wien dienstzugeteilt. Dabei handelt es sich um einen vorgeschriebenen Laufbahnkurs um eine höherwertige Verwendung im A-Bereich zu erlangen. Von seinem Dienstgeber erhielt der Bf. eine Tagesgebühr in Höhe von 26,40 Euro, ab dem zweiten Monat der Dienstzuteilung erfolgte eine Kürzung um 50 Prozent. Laut der im Beschwerdezeitraum anzuwendenden dienstrechtlichen Bestimmungen wurde für die unentgeltliche Verpflegsteilnahme die Tagesgebühr um 15 Prozent für das Frühstück und um 40 Prozent für das Mittagessen gekürzt. Aufgrund der fixen Kurszeiten hat der Bf. das Frühstück und Mittagessen auch in der Landesverteidigungsakademie eingenommen.

Für das Abendessen erfolgte keine Kürzung und stand es dem Bf. frei, dieses in der Kaserne oder auswärts einzunehmen. Somit wurde dem Bf. im ersten Monat eine Tagesgebühr in Höhe von 11,88 Euro (26,40 Euro abzüglich 55%) und ab dem zweiten Monat in Höhe von 5,94 Euro (13,20 Euro abzüglich 55%) für das Abendessen ausbezahlt.

Der Bf. hat betreffend das Jahr 2012 die Gewährung eines Verpflegungsmehraufwandes für das Abendessen in Höhe von 558,80 Euro begehrt. Die Berechnung erfolgte, indem der Zeitraum der Dienstzuteilung (127 Tage) mit einem Betrag von 4,40 Euro multipliziert wurde. Betreffend das Jahr 2013 hat der Bf. die Gewährung eines Verpflegungsmehraufwandes in Höhe von 748 Euro begehrt, wobei die Berechnung für das Bundesfinanz-gericht nicht nachvollziehbar ist.

Telefonkosten während Dienstzuteilungen

Der Bf. hat im Jahr 2012 Aufwendungen in Höhe von 45 Euro und im Jahr 2013 Aufwendungen in Höhe von 20 Euro als Telefonkosten geltend gemacht, dabei handelt es sich um eine Schätzung von jeweils 5 Euro pro Monat der Dienstzuteilung für privat veranlasste Telefonate. Dazu hat der Bf. ein Privathandy mit einem Fixtarif von 20 Euro/Monat genutzt.

Verpflegungsmehraufwand bei sonstigen beruflich veranlassten Reisen

Von der belangten Behörde wurden hinsichtlich folgender – in den angefochtenen Bescheiden anerkannten – Differenzwerbungskosten eine Verböserung beantragt:

2012

Datum	Reiseziel	Kosten
23.04.-27.04.	Mautern (ÜG)	79,20
07.05.-11.05.	Wr. Neustadt (ÜG)	79,20
29.05.-01.06.	Glainach (ÜG)	60,72
11.06.	Marwiesen (DA)	24,40
20.06.	Marwiesen (DA)	26,40

15.10.-17.10	Eisenstadt (ÜG)	47,52
18.10.-19.10	Zwölfaxing (ÜG)	31,68
22.10.-25.10	Reichenau/Rax (ÜG)	52,80
19.11.-22.11	Weitra (ÜG)	63,36
10.12.-12.12.	Zeltweg (ÜG)	47,52
Summe		512,80

2013

Datum	Reiseziel	Kosten
10.3. - 15.3.	Saalfelden (ÜG)	79,20
06.05.-08.05.	Graz (ÜG)	39,60
27.05.-06.06.	Allentsteig (ÜG)	79,20
20.06.	Marwiese (DA)	13,20
24.6.-26.06.	Melk (DR)	74,80
02.07.	Marwiese (DA)	15,40
09.07.	Marwiese (DA)	17,60
24.07.	Klagenfurt (DR)	8,80
01.08.	Eisenstadt (DR)	6,60
01.08.	Marwiese (DA)	8,80
16.10.	Klagenfurt (DR)	11,00
18.11.-22.11.	Paternion (ÜG)	116,60
10.12.	Klagenfurt (DR)	4,40
11.12.	Klagenfurt (DR)	6,60
12.12.	Klagenfurt (DR)	11,00
Summe		492,80

Übungsgebühr (ÜG) bedeutet, dass mindestens 4 Personen für eine Übung die Garnison verlassen und auf einem Truppenübungsplatz eine Übung durchführen. Dafür steht ab einem Zeitraum von mehr als 24 Stunden eine Übungsgebühr zu. Bei den Übungen wird drei Mal pro Tag Verpflegung zur Verfügung gestellt, davon einmal warm. Frühstück und Mittagessen sind meistens Kaltverpflegung.

Dienstaufsicht (DA) bedeutet, dass der Bf. als Kommandant für die Aufsicht über ein Übungsvorhaben an einen Truppenübungsplatz im Freien zuständig ist. Dabei handelt es sich um eine Einzelreise, bei der keine Verpflegung zur Verfügung gestellt wird.

Dienstreise (DR) bedeutet, dass der Bf. zu einer anderen Kaserne fährt und es ihm dort freigestellt ist, an der Verpflegung teilzunehmen, wie sie auch den anderen Bediensteten zur Verfügung steht.

2. Beweiswürdigung

Zu diesen Sachverhaltsfeststellungen gelangt das Bundesfinanzgericht aufgrund folgender Beweiswürdigung:

Die Feststellung, an welchem Dienstort der Bf. in den Beschwerdejahren tätig war, beruht auf seinen Angaben beim Erörterungstermin vom 20.04.2022.

Wie der Bf. die geltend gemachten Differenzwerbungskosten ermittelt hat, ergibt sich aus den aktenkundigen Aufstellungen und den erläuternden Ausführungen des Bf. im Rahmen der Erörterung.

Daraus folgt auch, dass die Reisen jeweils länger als 3 Stunden dauerten und die jeweiligen Reiseziele mit Ausnahme des Truppenübungsplatzes ***2*** mehr als 25 km von der Stammdienststelle entfernt lagen. Die Feststellung zum Truppenübungsplatz beruht auf einer Google-Maps Abfrage durch das Bundesfinanzgericht und wurde vom Bf. über Vorhalt in der mündlichen Verhandlung am 14.06.2022 bestätigt.

Die Höhe der Reisekostenersätze und die Aufteilung in steuerfreie und steuerpflichtige Auszahlungen konnte den aktenkundigen Unterlagen, insbesondere dem am 05.07.2022 vorgelegten Aktenkonvolut, E/1565-K/22, entnommen werden. Nicht ersichtlich ist daraus jedoch, auf welcher Grundlage die Besteuerung bei den einzelnen Reisebewegungen erfolgte. Dies konnte von der steuerlichen Vertreterin weder in der mündlichen Verhandlung am 13.12.2022 aufgeklärt werden, noch erschließt es sich für den erkennenden Senat aus den vorgelegten Schriftstücken.

Die Feststellungen zur Höhe und Auszahlung der Tagesgebühr für Dienstzuteilungen gründen auf die Angaben des Bf. im Rahmen des Erörterungstermins und die vorgelegten dienstrechtlichen Bestimmungen zur Unentgeltlichen Verpflegung unter Kürzung der Tagesgebühr. Dass bei der Berechnung des begehrten Verpflegungsmehraufwandes ein Betrag von 4,40 Euro pro Tag aus den LStR Rz 317 abgeleitet wurde, ergibt sich aus dem Beschwerdevorbringen. Laut Beilage zum Vorlageantrag war der Bf. im Jahr 2012 an insgesamt an 127 Tagen dienstzugeteilt:

Sonstige Aufwendungen (Verpflichtete Kostteilnahme/Dienstzuteilung):			
Feb'12	17	4,40 lt Rz317 LStR	74,80
Mar'12	22	4,40	96,80
Apr'12	15	4,40	66,00
Mai'12	12	4,40	52,80
Jun'12	0	4,40	0,00
Jul'12	0	4,40	0,00
Aug'12	4	4,40	17,60
Sep'12	16	4,40	70,40
Okt'12	17	4,40	74,80
Nov'12	16	4,40	70,40
Dez'12	8	4,40	35,20
	127		558,80

Rechnerisch ergibt sich daraus der begehrte Betrag von 558,80 Euro ($127 * 4,40$). Im Jahr 2013 war der Bf. von 04.02. bis 24.05. dienstzugeteilt, eine monatsweise Aufstellung wurde nicht vorgelegt. Laut Vorlageantrag wurde die Differenz von 56 Tagen auf 183 Tage (große Dienstreise) geltend gemacht. Daraus ergibt sich rechnerisch ein Betrag von 246,40 Euro ($56 * 4,40$).

Die Feststellungen im Hinblick auf die Telefonkosten gründen auf die Angaben des Bf. bei der Erörterung und die aktenkundige Telefonrechnung vom 12.04.2012.

Hinsichtlich welcher gewährten Differenzwerbungskosten von der belangten Behörde eine Verböserung beantragt wurde, ergibt sich aus Beilage 15 des Vorlageberichtes.

Die Feststellungen zur Verpflegung im Rahmen von Übungen, Dienstaufsicht und Dienstreisen gründen auf die Angaben des Bf. im Rahmen des Erörterungstermins und die vorgelegten dienstrechtlichen Bestimmungen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Rechtliche Grundlagen

Vorweg wird zum Vorbringen der steuerlichen Vertreterin des Bf. in der mündlichen Verhandlung vom 13.12.2022, wonach im Falle einer Verböserung eine Zurücknahme der Beschwerde für die betreffenden Jahre erfolge, Folgendes festgehalten:

Gemäß § 279 Abs. 1 BAO ist das Verwaltungsgericht berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Beschwerde als unbegründet abzuweisen. Es besteht kein Verböserungsverbot (vgl. dazu *Ritz/Koran* BAO⁷ § 279 Tz 13 mwN.). Das Bundesfinanzgericht kann die Bescheide der belangten Behörde somit auch zu Ungunsten der beschwerdeführenden Partei abändern.

Beschwerden können gemäß § 256 Abs. 1 BAO bis zur Bekanntgabe der Entscheidung über die Beschwerde zurückgenommen werden. Die Zurücknahme ist schriftlich oder mündlich zu erklären. Die Bestimmung ist gemäß § 264 Abs. 4 lit d BAO für Vorlageanträge sinngemäß anzuwenden. Daher haben Gegenstandsloserklärungen auch bei Zurücknahme von Vorlageanträgen zu erfolgen. Die Zurücknahme einer Beschwerde (eines Vorlageantrags) ist eine unwiderrufliche einseitige prozessuale Erklärung, die mit dem Einlangen bei der Behörde bzw. beim Verwaltungsgericht wirksam wird, ohne dass es einer formellen Annahmeerklärung

bedürfte (VwGH 8.3.1991, 90/17/0328). Eine bedingte Zurücknahme des Rechtsmittels ist jedoch wirkungslos (vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 256 Tz 7 mwN.).

Da die von der steuerlichen Vertreterin erklärte bedingte Zurücknahme der Beschwerde unwirksam ist, hatte das Bundesfinanzgericht in der Sache selbst zu entscheiden.

Werbungskosten sind gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Sie sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Werbungskosten sind gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 auch 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 Taggeld für 24 Stunden zu. Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 und 2 lit. a EStG 1988 dürfen die für den Haushalt des Steuerpflichtigen aufgewendeten Beträge und Aufwendungen und 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, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden.

Rechtliche Würdigung

Unstrittig ist, dass der beim Bundesheer beschäftigte Bf. in den Beschwerdejahren diverse Dienstreisen unternommen hat, nämlich Teilnahme an Truppenübungen, Dienstaufsicht bei Truppenübungen und Reisen zu anderen Kasernen als seiner Stammkaserne. Zudem hat er eine mehrmonatige Fortbildung im Rahmen einer Dienstzuteilung absolviert. Anhand der geltenden dienstrechtlichen Regelungen wurden ihm Reisegebühren für diese Dienstreisen ersetzt.

Im Hinblick auf die vom Bf. geltend gemachten Differenzwerbungskosten (Mehraufwendungen für Verpflegung) ist zunächst festzuhalten, dass Aufwendungen für die Verpflegung grundsätzlich nicht abzugsfähige Aufwendungen der Lebensführung sind. Der Abzug solcher Aufwendungen stellt die Ausnahme dar und kann jedenfalls nur insoweit erfolgen, als der Mehraufwand unvermeidbar ist (VwGH 01.09.15, 2012/15/0119).

Weiters ist auf die steuerrechtliche Unterscheidung zwischen einer „Reise“ im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG und einer "Dienstreise" im Sinne des § 26 Z 4 leg.cit. hinzuweisen (*Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG^{21a} § 16 Tz 171). Bei einer Dienstreise nach § 26 Z 4 EStG 1988 geht es darum, dass das vom Arbeitgeber bezahlte Tagesgeld beim Arbeitnehmer nicht (als Lohnbestandteil) besteuert wird. Erhält der Arbeitnehmer ein nicht zu versteuerndes Tagesgeld, dann kann er keine entsprechenden Werbungskosten geltend machen (§ 20 Abs. 2 EStG 1988). Der Unterschied zwischen der Situation nach § 16 Abs 1 Z 9 und jener nach § 26 Z 4

liegt bloß darin, dass der Arbeitnehmer nach § 16 Abs 1 Z 9 die Reisekosten selbst trägt; § 26 Z 4 stellt hingegen darauf ab, dass der Arbeitgeber die Mehraufwendungen des Arbeitnehmers ersetzt: Ersetzt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer im Rahmen des § 26 Z 4 die Kosten für die Dienstreise, unterliegen diese nicht der Besteuerung (*Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG^{21a} § 16 Tz 186ff.*).

Gewährt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer für eine Dienstreise nicht das nach § 26 Z 4 höchst zulässige Tages- bzw. Nächtigungsgeld, dann kann der Arbeitnehmer den Differenzbetrag im Rahmen der Werbungskosten geltend machen, wenn gleichzeitig eine Reise iSd § 16 Abs. 1 Z 9 EStG vorliegt. Dabei gelten die durch die Judikatur geprägten strengen Voraussetzungen für beruflich veranlasste Reisen.

Der VwGH legt den Begriff der Reise danach aus, ob auf Grund des Ortswechsels gegenüber dem Ort der ständigen Tätigkeit ein Verpflegungsmehraufwand dem Grunde nach angenommen werden muss. Eine Reise liegt nach der einhelligen Judikatur vor, wenn sich der Steuerpflichtige aus beruflichem Anlass vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit entfernt ohne dass dadurch der bisherige Mittelpunkt der Tätigkeit aufgegeben wird; die Entfernung muss mehr als 25 km betragen und die Dauer der Reise muss über drei Stunden andauern; dabei darf kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet werden. Da sich auch Steuerpflichtige, die nicht auf Reisen sind, regelmäßig „außer Haus“ verpflegen, sieht die Rechtsprechung den Grund für Mehraufwendungen von Steuerpflichtigen auf Reisen im Bereich der Verpflegung in der (in der Anfangsphase gegebenen) unzureichenden Kenntnis über die Gastronomie am Reiseort. In einer typisierenden Betrachtung nimmt die Rechtsprechung an, dass der Steuerpflichtige auf (beruflicher oder betrieblicher) Reise vor Ort keine Zeit findet, günstige Verpflegungsmöglichkeiten ausfindig zu machen und auch keine Vorkenntnisse darüber hat (*Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG^{21a} § 16 Tz 172ff. mit Judikaturhinweisen*).

Die Begründung eines weiteren Mittelpunkts der Tätigkeit ist anzunehmen, wenn sich die Dienstverrichtung auf einen anderen Einsatzort durchgehend oder wiederkehrend über einen längeren Zeitraum erstreckt. Dabei ist ein längerer Aufenthalt dann gegeben, wenn sich der Steuerpflichtige – wenn auch mit Unterbrechung – länger als eine Woche an einem Ort aufgehalten hat (VwGH 28.10.1997, 93/14/0076):

Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit ist, dass Mehraufwendungen für Verpflegung überhaupt angefallen sind (VwGH 28.05.2008, 2006/15/0125 mwN). Kann die Verpflegung am auswärtigen Tätigkeitsort zu den gleichen Bedingungen wie an der ständigen Arbeitsstätte in Anspruch genommen werden, stehen Tagesgelder als Werbungskosten nicht zu (VwGH 15.11.1994, 90/14/0216). Es reicht aus, dass die Möglichkeit zur Verpflegung gegeben ist (BFG 08.04.2021, RV/5101495/2015 zu Dienstreisen zwischen zwei Kasernen). Ersätze, die der Arbeitgeber gemäß § 26 Z 4 leistet, vermindern den jeweils abzugsfähigen Aufwand (vgl. *Ebner in Jakom EStG¹⁵ § 16 Rz 45*).

Sofern vom Arbeitgeber eine Nächtigungsmöglichkeit bzw. die Verpflegung zur Verfügung gestellt wird, entstehen keine Mehraufwendungen, so dass weder Nächtigungspauschale noch steuerfreies Tagesgeld zustehen (VwGH 24.2.1993, 91/13/0252).

Kosten für beruflich veranlasste Telefonate sind im tatsächlichen Umfang als Werbungskosten absetzbar. Verwendet der Dienstnehmer das eigene Telefon, so sind die Telefongebühren hinsichtlich des beruflich veranlassten Teils absetzbar. Sofern eine genaue Abgrenzung gegenüber dem privaten Teil nicht möglich ist, hat sie im Schätzungsweg zu erfolgen (vgl. VwGH 29.06.1995, 93/15/0104)

Beruflich veranlasste Fahrtkosten sind keine Reisekosten iSd § 16 Abs. 1 Z 9 EStG. Sie sind allerdings Werbungskosten nach dem allgemeinen Werbungskostenbegriff des § 16 Abs. 1 Sie sind unabhängig vom Vorliegen einer Reise als Werbungskosten anzuerkennen (*Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG^{21a} § 16 Tz 200/6). Fahraufwendungen sind grundsätzlich in der tatsächlich angefallenen Höhe zu ersetzen, es ist auch eine Schätzung mit dem amtlichen Kilometer-Geld zulässig. Ersätze des Arbeitgebers sind abzuziehen.

Für den vorliegenden Beschwerdefall bedeutet dies:

Bei einer beruflich veranlassten Reise iSd § 16 Abs. 1 Z 9 EStG müssen sämtliche genannten (engen) Voraussetzungen erfüllt sein, um einen dem Tagesgeld entsprechenden Betrag als Werbungskosten absetzen zu können bzw. folglich Differenzwerbungskosten in Anspruch nehmen zu können.

Betreffend Dienstzuteilungen hat das abgeführte Beweisverfahren ergeben, dass dem Bf. in den ersten fünf Tagen das nach § 26 Z 4 höchst zulässige Tagesgeld, nämlich 26,40 Euro ersetzt wurde. Dass die Tagesgebühr um 15% für das Frühstück und 40% für das Mittagessen gekürzt wurde, vermag an dieser Beurteilung nichts zu ändern, da der Bf. die beiden Mahlzeiten auch tatsächlich konsumiert hat. Insgesamt verblieb dem Bf. daher für das Abendessen ein Betrag, der die geltend gemachten Werbungskosten von 4,40 pro Tag übersteigt. Nach fünf Tagen wird nach der einschlägigen Judikatur ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet. Die vom Bf. begehrten Werbungskosten waren daher nicht zu gewähren.

Zu den begehrten Telefonkosten hat das abgeführte Beweisverfahren ergeben, dass der Bf. im Rahmen der Dienstzuteilungen private Telefonate geführt hat. Mehraufwendungen sind ihm aufgrund des fixen Handytarifs nicht entstanden. Eine berufliche Veranlassung liegt nach der Auffassung des erkennenden Senats nicht vor, sodass keine Werbungskosten absetzbar sind.

Zu den begehrten Verpflegungsmehraufwendungen iZm mit sonstigen beruflich veranlassten Reisen hat das abgeführte Beweisverfahren ergeben, dass die Entfernung zwischen dem Dienstort und dem Truppenübungsplatz ***2*** weniger als 25 km beträgt. Eine Reise iSd § 16 Abs. 1 Z 9 EStG lag folglich nicht vor, sodass die für die Dienstaufsichten beantragten Werbungskosten nicht zu gewähren ist. Hinsichtlich der Teilnahme an Übungen wurde

festgestellt, dass dem Bf. die Verpflegung beigestellt wurde, sodass kein Verpflegungsmehraufwand gegeben war. Bei den Dienstreisen zu anderen Kasernen liegt nach der Judikatur ebenfalls kein Verpflegungsmehraufwand vor, da die Verpflegung am auswärtigen Tätigkeitsort zu den gleichen Bedingungen wie an der ständigen Arbeitsstätte in Anspruch genommen konnte. Der von der belangten Behörde beantragten Verböserung war daher vom Bundesfinanzgericht zu folgen.

Die beantragten Differenz-Fahrtkosten wurden seitens der belangten Behörde bereits im Rahmen der angefochtenen Bescheide anerkannt und waren unstrittig.

Dem Antrag des Bf., die bisher vom Dienstgeber steuerpflichtig ausbezahlten Beträge nach § 3 Abs 1 Z 16b EStG steuerfrei zu behandeln, konnte vom erkennenden Senat nicht gefolgt werden, da die steuerliche Vertreterin diesen Antrag weder schriftlich noch in der mündlichen Verhandlung ausreichend zu präzisieren vermochte.

Die angefochtenen Bescheide waren wie folgt abzuändern:

Einkommensteuer 2012	Kürzung Reisekosten (KZ 721) um 512,60 Euro
Einkommensteuer 2013 (iSd BVE)	Kürzung Reisekosten (KZ 721) um 492,80 Euro

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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 vorliegenden Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen grundsätzliche Bedeutung zukäme. Das Bundesfinanzgericht orientierte sich an der höchstgerichtlichen Judikatur, wobei entscheidungswesentlich die in freier Beweiswürdigung vorgenommene Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes war.

