

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter Mag. David Hell LL.B. LL.M. in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerden vom 21. August 2023 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 2. August 2023 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2018, 2019 und 2022, alle zur Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht:

I. Die angefochtenen Bescheide werden aus Anlass der Beschwerde wie folgt **abgeändert**:

- a. Die Einkommensteuer 2018 wird mit **-868,00 Euro** festgesetzt.
- b. Die Einkommensteuer 2019 wird mit **-103,00 Euro** festgesetzt.
- c. Die Einkommensteuer 2022 wird mit **-1.206,00 Euro** festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlagen sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

1. Verfahrensgang und Parteivorbringen

Der Beschwerdeführer (Bf.) reichte am 31.1.2020 seine Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung für die Jahre 2018 und 2019 sowie am 23.1.2023 seine Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2022 ein. In all diesen Erklärungen machte der Bf. keine Werbungskosten geltend.

Am 5.2.2020, 20.3.2020 bzw. 15.3.2023 erließen die zum jeweiligen Zeitpunkt für den Bf. zuständigen Abgabenbehörden Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2018, 2019 bzw. 2022, mit welchen der Bf. erklärungsgemäß veranlagt wurde (**Erstbescheide**).

Am 13.3.2023 reichte der Bf. **Anträge auf Aufhebung** der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2018 bzw. 2019 vom 5.2.2020 bzw. 20.3.2020 gemäß § 299 BAO ein. Am 23.3.2023 reichte der Bf. einen weiteren solchen Antrag in Bezug auf den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2022 vom 15.3.2023 ein. In all diesen Anträgen machte der Bf. für die jeweiligen Veranlagungsjahre erstmals Werbungskosten (Reisekosten und Familienheimfahrten) geltend.

Mit **Bescheiden** vom 2.8.2023 gab die belangte Behörde den Aufhebungsanträgen des Bf. statt und erließ gleichzeitig neue Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2018, 2019 und 2022. Materiell gab die Behörde dem Begehren des Bf. nur teilweise statt, indem sie dem Bf. anstelle der geltend gemachten Werbungskosten das Pendlerpauschale und den Pendlereuro gewährte. Zur Begründung enthalten die neuen Sachbescheide lediglich allgemein gehaltene Aussagen zu den Voraussetzungen, unter welchen das Pendlerpauschale zusteht.

Gegen die neuen Sachbescheide vom 2.8.2023 richten sich die rechtzeitigen **Beschwerden** des Bf. vom 21.8.2023, in welchen er begründend lediglich ausführte, dass es sich bei den gegenständlichen Familienheimfahrten um Fahrten zwischen dem Wohnort und dem Ort der vorübergehenden Dienstverrichtung (Dienstzuteilung) handle, für welche ihm kein Pendlerpauschale gebühre.

Mit **Beschwerdevorentscheidungen** vom 15.1.2024 änderte die belangte Behörde die angefochtenen Bescheide durchwegs zu Ungunsten des Beschwerdeführers ab, wobei sie das Pendlerpauschale und den Pendlereuro nicht mehr ansetzte und die Familienheimfahrten entsprechend den Anträgen des Bf. vom März 2023 als Werbungskosten berücksichtigte. Die übrigen in diesen Anträgen geltend gemachten Reisekosten des Bf. berücksichtigte die Behörde hingegen nicht – wohl, weil diese in der Beschwerde nicht erwähnt wurden. Begründend führte die belangte Behörde lediglich aus, dass dem Beschwerdebegehren damit stattgegeben werde.

Am 29.1.2024 brachte der Bf. **Vorlageanträge** gegen die Beschwerdevorentscheidungen vom 15.1.2024 ein, in welchen er darum ersuchte, auch die übrigen Werbungskosten (Reisekosten, Kennzahl 721) zu berücksichtigen. Am 8.8.2024 legte die belangte Behörde die Beschwerden samt Akt und Vorlagebericht dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Im Vorlagebericht beantragte die belangte Behörde, die Vorlageanträge als unbegründet abzuweisen, da die Beschwerdevorentscheidungen dem Beschwerdevorbringen des Bf. vollinhaltlich entsprächen.

Mit Vorhalt vom 9.8.2024 wies das Gericht die belangte Behörde darauf hin, dass der Bf. mangels Neuerungsverbot auch im Vorlageantrag neues Vorbringen erstatten könne und ersuchte die Behörde um eine inhaltliche Stellungnahme zum Vorbringen in den Vorlageanträgen. Noch am selben Tag beantwortete die belangte Behörde dies dahingehend, dass gegen die geltend gemachten Reisekosten amtswegig keine Bedenken bestünden.

Mit Vorhalt vom 13.8.2024 ersuchte das Gericht den Bf. um Beantwortung mehrerer Fragen und eine allfällige Stellungnahme zur Rechtsansicht des Gerichts hinsichtlich der vorgelegten Berechnungsblätter für die Differenzwerbungskosten. Mit Schreiben vom 26.8.2024 kam der Bf. diesem Ersuchen des Gerichts nach, wobei er ausdrücklich auf eine Stellungnahme zu den Differenzwerbungskosten verzichtete.

Zusammengefasst wurden im gegenständlichen Verfahren folgende Beträge an Werbungskosten vom Bf. geltend gemacht bzw. von der belangten Behörde berücksichtigt:

<u>2018</u>		§ 299-Antrag	ESt-Bescheid	BVE
	vom	13.03.2023	02.08.2023	15.01.2024
718	Pendlerpauschale	-	1.326,00	-
721	Reisekosten	2.684,40	-	-
300	Familienheimfahrten	2.336,04	-	2.336,04
	SUMME	5.020,44	1.326,00	2.336,04

<u>2019</u>		§ 299-Antrag	ESt-Bescheid	BVE
	vom	13.03.2023	02.08.2023	15.01.2024
718	Pendlerpauschale	-	612,00	-
721	Reisekosten	911,38	-	-
300	Familienheimfahrten	416,64	-	416,64
	SUMME	1.328,02	612,00	416,64

<u>2022</u>		§ 299-Antrag	ESt-Bescheid	BVE
	vom	23.03.2023	02.08.2023	15.01.2024
718	Pendlerpauschale	-	1.122,00	-
721	Reisekosten	699,80	-	-
300	Familienheimfahrten	1.110,48	-	1.110,48
	SUMME	1.810,28	1.122,00	1.110,48

2. Sachverhalt

Der Bf. war in den streitgegenständlichen Jahren als Berufssoldat („Militärperson auf Zeit“) tätig. Regulär versah der Bf. bis zum Frühjahr 2022 seinen Dienst beim ***Bataillon1*** in ***Dienstort1*** (Kärnten) und seither beim ***Bataillon2*** in ***Dienstort2*** (Salzburg).

Seinen Haupt- und Familienwohnsitz hatte er bis Mai 2022 in ***Wohnsitz Kärnten*** (Bezirk ***Dienstort1***, Kärnten) und ab diesem Zeitpunkt in ***Dienstort2*** (Salzburg).

Im streitgegenständlichen Zeitraum war der Bf. mehrfach im Rahmen von Dienstzuteilungen bzw. Dienstreisen an anderen Dienstorten tätig, nämlich unter anderem:

Nr.	von	bis	Ort	Entfernung zum Wohnsitz
1	28.02.2018	14.08.2018	***Dienstort3*** (Niederösterreich)	337 km / 4:05 h
2	31.10.2018	26.02.2019	***Dienstort4*** (Kärnten)	142 km / 1:45 h
3	23.01.2019	24.01.2019	***Dienstort5*** (Kärnten)	136 km / 1:40 h
4	18.03.2019	22.03.2019	***Dienstort6*** (Kärnten)	88 km / 1:45 h
5	29.04.2019	29.05.2019	***Dienstort7*** (Salzburg)	141 km / 1:45 h
6	28.08.2019	28.08.2019	***Dienstort8*** (Kärnten)	91 km / 1:10 h
7	29.08.2019	29.08.2019	***Dienstort8*** (Kärnten)	91 km / 1:10 h
8	06.09.2019	06.09.2019	***Dienstort8*** (Kärnten)	91 km / 1:10 h
9	09.09.2019	09.09.2019	***Dienstort8*** (Kärnten)	91 km / 1:10 h
10	17.09.2019	19.09.2019	***Dienstort9*** (Tirol)	315 km / 3:50 h
11	04.11.2019	05.12.2019	***Dienstort2*** (Salzburg)	92 km / 1:20 h
12	10.01.2022	04.02.2022	***Dienstort10*** (Vorarlberg)	463 km / 5:40 h
13	02.05.2022	27.05.2022	***Dienstort11*** (Kärnten)	146 km / 1:45 h
14	31.05.2022	01.07.2022	***Dienstort1*** (Kärnten)	108 km / 1:15 h
15	11.07.2022	12.08.2022	***Dienstort1*** (Kärnten)	108 km / 1:15 h

Während der längeren auswärtigen Dienstverrichtungen (Nr. 1, 2, 5, 11, 12, 13, 14, 15) kehrte er wiederholt auf eigene Kosten an seinen jeweiligen Familienwohnsitz zurück. Dadurch erwuchsen ihm Kosten, welche der Höhe nach mangels entsprechender Aufzeichnungen zwar nicht genau festgestellt werden können, aber jedenfalls in jedem Jahr das Produkt aus dem höchstmöglichen monatlichen Pendlerpauschale (306 € pro Monat) und der Anzahl der Kalendermonate, in welchen im jeweiligen Jahr auswärtiger Dienst verrichtet wurde, überschritten haben.

Die Entfernungen zwischen diesen Dienstorten und dem jeweiligen Familienwohnsitz sind jeweils so groß, dass eine tägliche Rückkehr an den Familienwohnsitz nicht zumutbar war.

Für seine Dienstzuteilungen bzw. Dienstreisen erhielt der Bf. Kostenersätze nach der Reisegebühreenvorschrift 1955 (RGV) von seinem Arbeitgeber. Aufgrund der unterschiedlichen Berechnungslogik bei der zeitlichen Aliquotierung der Tagesgebühren (Drittelerung nach der RGV bzw. Zwölftelerung gemäß EStG 1988) sowie der Kürzung der Tagesgebühren gemäß RGV bei längerem Aufenthalt in derselben Gemeinde erhielt der Bf. weniger als die Höchstsätze nach dem EStG 1988 an Tagesgebühren ausbezahlt. Diese Differenzen betragen:

Jahr	insgesamt	davon entfallen auf eintägige Dienstreisen	davon entfallen auf länger als 1 Woche dauernde Dienstreisen	Rest
2018	2.488,20	---	2.488,20	---
2019	784,98	26,40	749,78	8,80
2022	699,80	---	699,80	---

Die Abweichungen zu den vom Bf. geltend gemachten Beträgen für die Jahre 2018 (2.684,40 €) und 2019 (911,38 €) resultieren daraus, dass der Bf. zusätzlich die in seinen „Berechnungshilfen Differenzwerbungskosten“ ausgewiesenen Hinzurechnungsbeträge (2018: 196,20 € / 2019: 126,40 €) geltend gemacht hat.

3. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich widerspruchsfrei aus den Angaben des Bf. in seiner Erklärung und seiner glaubwürdigen Vorhaltsbeantwortung vom 26.8.2024, den Unterlagen, die der Bf. der belangten Behörde vorgelegt hat sowie dem Zentralen Melderegister, in welches das Gericht amtswegig Einsicht genommen hat. Die Entfernungen der genannten Orte zum jeweiligen Wohnsitz des Bf. sind als gerichtsnotorisch anzusehen. Die Feststellungen zu den Differenzwerbungskosten beruhen auf den vom Bf. vorgelegten, ihm von seinem Dienstgeber zur Verfügung gestellten „Berechnungshilfen Differenzwerbungskosten“, wobei das Gericht entgegen den Steuererklärungen des Bf. nur die Beträge in der Spalte „*n.a.st-freie Beträge*“ („*nicht ausgeschöpfte steuerfreie Beträge*“) aufsummierte.

Im Übrigen war der Sachverhalt im gegenständlichen Verfahren zu keinem Zeitpunkt strittig. Das Gericht konnte ihn daher ohne Bedenken seiner Entscheidung zugrunde legen.

4. Rechtliche Beurteilung

4.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Gegenstand dieses Beschwerdeverfahrens sind ausschließlich die neuen Sachbescheide vom 2.8.2023, nicht aber auch die Aufhebungsbescheide desselben Datums. Die Aufhebungsbescheide betreffend die Jahre 2018 und 2019 sind zwar offenkundig rechtswidrig, weil diese aufgrund von Anträgen ergingen, die lange nach Ablauf der Jahresfrist (§ 302 Abs. 2 lit. b BAO) eingebracht wurden. Diese Aufhebungsbescheide wurden jedoch mangels Anfechtung rechtskräftig, sodass im nunmehrigen Verfahren nur über die neuen Sachbescheide abzusprechen ist.

Im vorliegenden Fall zahlte der Arbeitgeber an den Bf. Tagesgelder gemäß § 13 RGV. Der Höhe nach entsprechen diese Tagesgelder nur in den ersten 30 Tagen eines Aufenthaltes dem steuerrechtlichen Satz von 26,40 € gemäß § 26 Z 4 lit. b EStG 1988 und liegen danach unter diesem. Zudem erfolgt die zeitliche Aliquotierung gemäß § 26 Z 4 lit. b EStG 1988 dergestalt, dass dem Bf. für jede angefangene Stunde ein Zwölftel des Tagesgeldes zusteht, während § 17 Abs. 1 RGV eine gröbere zeitliche Staffelung vorsieht, welche dazu führt, dass die ausbezahlten Beträge meist unter den Beträgen gemäß § 26 Z 4 lit. b EStG 1988 liegen.

Grundsätzlich können Differenzwerbungskosten geltend gemacht werden, wenn die vom Arbeitgeber ausgezahlten Kilometer- bzw. Tagesgelder unter den gesetzlichen Sätzen liegen (*Kirchmayr/Rimböck in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG^{21a} § 26 Tz 73 und 96). Zu diesem Zweck wurde dem Bf. von seinem Arbeitgeber eine „Aufstellung über nicht ausgeschöpfte steuerfreie Beträge, die möglicherweise Werbungskosten darstellen“ („Berechnungshilfe Differenzwerbungskosten“) zur Verfügung gestellt. Darin angeführte Beträge stellen aber nur potenziell Werbungskosten dar. Ob sie im konkreten Einzelfall Werbungskosten darstellen, ist von jedem Arbeitnehmer selbst zu beurteilen, worauf in dieser Aufstellung auch ausdrücklich hingewiesen wird.

Unter anderem ist dabei zu beachten, dass auch in diesen Fällen gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 iVm § 20 Abs. 1 Z 1 und Z 2 lit. a EStG 1988 der Werbungskostenabzug nur zulässig ist, soweit dem Steuerpflichtigen auch tatsächlich Mehraufwendungen für Verpflegung oder Unterkunft erwachsen. Hält sich ein Steuerpflichtiger aber mehr als eine Woche an einem bestimmten Ort auf, sind ihm die örtlichen Verpflegungsmöglichkeiten ausreichend bekannt, sodass ein Mehraufwand für Verpflegung nicht mehr steuerlich zu berücksichtigen ist (VwGH 1.9.2015, 2012/15/0119; 26.7.2007, 2005/15/0133). Für eintägige Dienstreisen, die keine Übernachtung notwendig machen, gebührt nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichtes und des Verwaltungsgerichtshofes ebenfalls kein Verpflegungsmehraufwand (BFG 1.8.2023, RV/7101462/2020; VwGH 30.10.2001, 95/14/0013).

Die geltend gemachten Differenzwerbungskosten für die auswärtigen Dienstverrichtungen Nr. 1, 2, 5, 11, 12, 13, 14 und 15 (laut Tabelle auf Seite 4 dieses Erkenntnisses) sind demzufolge nicht anzuerkennen, weil all diese Dienstreisen länger als eine Woche andauerten und die geltend gemachten Differenzen entweder erst durch die Überschreitung einer Dauer von 30 Tagen oder aufgrund der abweichenden zeitlichen Aliquotierung am letzten Tag der jeweiligen Dienstreise zustande kamen.

Ferner sind demzufolge die geltend gemachten Differenzwerbungskosten für die auswärtigen Dienstverrichtungen Nr. 6, 7, 8 und 9 nicht anzuerkennen, weil es sich dabei um eintägige Dienstreisen ohne Übernachtung handelte.

Bei den verbleibenden auswärtigen Dienstverrichtungen Nr. 3, 4 und 10 kommt hingegen eine Geltendmachung von Differenzwerbungskosten in Betracht. Der Gesamtbetrag der Differenzwerbungskosten, der auf diese entfällt, beträgt laut der vom Bf. vorgelegten Aufstellung 8,80 €. Dieser Betrag wird vom Gericht als Werbungskosten berücksichtigt.

Der Bf. hat außerdem Beträge als Werbungskosten geltend gemacht, die in den „Berechnungshilfen Werbungskosten“ als „Hinzurechnungsbeträge“ angeführt sind. Bei diesen Beträgen handelt es sich allerdings nicht um (potenziell) steuerfreie Beträge, sondern jedenfalls um steuerpflichtige Beträge, die aus Anlass der jeweiligen auswärtigen Dienstverrichtung vom Arbeitgeber des Bf. dem steuerpflichtigen Gehalt hinzugerechnet wurden. Sie sind nur zu Informationszwecken in den gegenständlichen Aufstellungen enthalten.

Nach den Feststellungen übersteigen die vom Bf. für Familienheimfahrten geltend gemachten Beträge weder die tatsächlichen Fahrtkosten noch den auf die Dauer der auswärtigen Tätigkeit bezogenen höchsten in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. d EStG 1988 angeführten Betrag. Sie können folglich wie vom Bf. beantragt gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 abgezogen werden.

Insgesamt war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Im Ergebnis entspricht die vorliegende Entscheidung hinsichtlich den Jahren 2018 und 2022 den ergangenen Beschwerdeentscheidungen. Im Jahr 2019 erkennt das Gericht gegenüber der Beschwerdeentscheidung 8,80 € an Differenzwerbungskosten an, wodurch sich eine geringfügige Veränderung der festgesetzten Einkommensteuer ergibt.

4.2. 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 Fall waren zunächst im Wege der freien Beweiswürdigung Tatfragen zu beurteilen, die einer Revision nicht zugänglich sind. In der rechtlichen Beurteilung weicht das Erkenntnis nicht von der zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ab. Die Revision war daher nicht zuzulassen.

Innsbruck, am 28. August 2024