

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 15. November 2022 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 8. November 2022 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2021, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (im Folgenden abgekürzt Bf.) war im Streitjahr 2021 als Grenzgänger in Liechtenstein nichtselbständig tätig.

In seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2021 beantragte er unter anderem die ihm von seiner Arbeitgeberin ausbezahlten Verpflegungsspesen von 3.600,00 CHF (3.279,99 €) steuerfrei zu belassen.

Im am 8. November 2022 erlassenen Einkommensteuerbescheid 2021 wurden die gegenständlichen Verpflegungsspesen erklärungswidrig in die Abgabenbemessungsgrundlage einbezogen.

Die gegen den Einkommensteuerbescheid 2021 fristgerecht erhobene, sich gegen die Besteuerung der Verpflegungsspesen richtende Beschwerde verwies begründend auf die beigelegte Bestätigung des Arbeitgebers vom 11. Februar 2022. In dieser mit „*Nacht- und Sonntagszulagen und Vergütungen*“ betitelten Bestätigung wird unter anderem angeführt,

dass die „*Auslagen Verpflegung*“ auf Grund Art 39 des ADV 1 (Allgemeiner Dienstvertrag) ausbezahlt wurden.

In der die Beschwerde abweisenden Beschwerdevorentscheidung vom 17. November 2022 wurde begründend auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes verwiesen, wonach für alle in § 26 EStG 1988 angeführten, nicht steuerbaren Arbeitgeberleistungen der Grundsatz gelte, dass darüber einzeln abgerechnet werden müsse. Für die Anwendbarkeit von § 26 Z 4 EStG 1988 sei daher der Nachweis jeder einzelnen Dienstreise dem Grunde nach durch entsprechende Belege gegenüber dem Arbeitgeber zu erbringen. Dies erfordere, dass im Einzelnen eine Dienstreise nach der Definition des § 26 Z 4 EStG 1988 vorliegen und die für diese Reise vom Arbeitgeber gewährten pauschalen Tagesgelder die gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 je nach Dauer der Dienstreise bemessenen Tagesgelder nicht überschreiten würden. Die betreffende Leistung des Arbeitgebers gelte als Ersatz konkreter Aufwendungen für eine bestimmte Dienstreise. Eine solche Konkretisierung habe bereits der Leistung des Arbeitgebers für jede einzelne Dienstreise zugrunde zu liegen. Gewährte Tagesgelder würden also nur dann unter die Regelung des § 26 Z 4 EStG 1988 fallen, wenn der Nachweis jeder einzelnen Dienstreise dem Grunde nach durch entsprechende Belege gegenüber dem Arbeitgeber erbracht worden sei.

Vom Arbeitgeber pauschal ausbezahlte Reiseaufwandsentschädigungen (pauschale Spesenvergütung für alle geschäftsnotwendigen Ausgaben sowie pauschale Vergütungen für die Verwendung des Privat-PKW) seien keine nicht steuerbaren Aufwandsentschädigungen iSd § 26 Z 4 EStG 1988, weil diese Reisekostenaufwendungen nicht einzeln überprüft und abgerechnet worden seien und es sich daher nicht um einen Ersatz für konkrete Aufwendungen für bestimmte Dienstreisen handle.

Im fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag wiederholte der Bf. das Beschwerdevorbringen und führte ergänzend aus, das Finanzamt habe die Verpflegungskosten bei sämtlichen Arbeitskollegen mit der Begründung, solche Spesen seien laut dem Gesamtarbeitsvertrag steuerfrei, rückwirkend für fünf Jahre steuerfrei gestellt.

In seiner Stellungnahme im Vorlagebericht vom 11. Jänner 2023 verwies das Finanzamt auf den Umstand, dass der Bf. lediglich eine Bestätigung seines Arbeitgebers über die Auszahlung von Verpflegungsspesen übermittelt, aber keine weiteren Nachweise erbracht habe. Somit könnten die beantragten Spesen nicht gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 berücksichtigt werden (vgl. VwGH 11.1.2021, Ra 2019/15/0163).

Am 25. Jänner 2023 brachte der Bf. über FinanzOnline eine „*Beschwerde gegen den Vorlagebericht vom 11. Jänner 2023*“ ein. In dieser „*Beschwerde*“ wurde nochmals unter Beilage von Bestätigungen die Steuerbefreiung der gemäß Gesamtarbeitsvertrag ausbezahlten Spesen für Verpflegungsaufwendungen beantragt und darauf verwiesen, dass diese Spesen bei sämtlichen Arbeitskollegen steuerfrei gestellt worden seien.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf. war im Streitjahr 2021 vom 01.01.2021 bis zum 11.12.2021 bei der ***1*** und vom 12.12.2021 bis zum 31.12.2021 bei der ***2*** nichtselbständig als Fahrer im Linienverkehr tätig.

Laut der mit „*Nacht- und Sonntagszulagen und Vergütungen*“ betitelten Bestätigung der Arbeitgeberin des Bf. vom 11. Februar 2022 bezog der Bf. im Jahr 2021 auf Grund Art 39 des Allgemeinen Dienstvertrags (ADV) I (Gesamtarbeitsvertrag) für die Linienbus-Wagenführer im Fürstentum Liechtenstein die Zulage „*Auslagen Verpflegung*“ in Höhe von 3.600,00 CHF (3.279,99 €). Diese Pauschalspesen werden im übermittelten Jahreslohnausweis nicht gesondert ausgewiesen, sondern sind Bestandteil des Grundlohns.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus den vom Finanzamt dem BFG übermittelten Aktenteilen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

In Streit steht, ob es sich bei den von der Arbeitgeberin ausbezahlten Spesen für Verpflegungsaufwendungen um nicht steuerbare bzw. steuerfreie Leistungen handelt.

Gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 gehören nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit 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.

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 sind vom Arbeitgeber als Reiseaufwandsentschädigungen gezahlte Tagesgelder und Nächtigungsgelder, die ua. für eine Fahrtätigkeit (zB Zustelldienste, Taxifahrten, Linienverkehr, Transportfahrten außerhalb des Werksgeländes des Arbeitgebers) gewährt werden, von der Einkommensteuer befreit, soweit sie nicht gemäß § 26 Z 4 zu berücksichtigen sind und 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. Kann im Falle des § 68 Abs. 5 Z 6 keine Betriebsvereinbarung abgeschlossen werden, weil ein Betriebsrat nicht gebildet werden kann, ist von einer Verpflichtung des Arbeitgebers auszugehen, wenn eine vertragliche Vereinbarung für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern vorliegt.

Gemäß § 2 Z 2 erster Halbsatz der Verordnung des Bundesministers für Finanzen, mit der Daten, die in ein Lohnkonto einzutragen sind, sowie Erleichterungen bei der Lohnkontenführung ab 2006 festgelegt werden (Lohnkontenverordnung 2006) sind folgende Bezüge, die nicht zum steuerpflichtigen Arbeitslohn gehören (§§ 3 und 26 EStG 1988), in das Lohnkonto aufzunehmen: Die steuerfreien Bezüge gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988, die nicht steuerbaren Leistungen gemäß § 26 Z 4 EStG 1988, soweit es sich um Tagesgelder, Kilometergelder und pauschale Nächtigungsgelder handelt, sowie gemäß § 26 Z 5 lit. b, 6, 7 lit. a und Z 9 EStG 1988.

Nach Rechtsansicht des Bf. sind die ihm von seiner Arbeitgeberin vergüteten Spesen für Verpflegungsaufwendungen deshalb nicht steuerbar bzw. steuerfrei zu stellen, weil Art 39 des Allgemeinen Dienstvertrags (Gesamtarbeitsvertrag) für die Linienbus-Wagenführer im Fürstentum Liechtenstein eine Auszahlung solcher Spesen vorsehe.

Gemäß Art 39 des Allgemeinen Dienstvertrags (ADV) I (Gesamtarbeitsvertrag) für die Linienbus-Wagenführer im Fürstentum Liechtenstein sind allfällige Auslagen für Verpflegung, die dem Arbeitnehmer in seiner üblichen Tätigkeit entstehen, im Grundlohn enthalten. Gemäß Art 40 dieser Norm werden Spesen, die außerhalb der üblichen Tätigkeit anfallen, im Anhang 1 geregelt.

Laut Anhang 1 zum ADV I Pkt. 2 besteht bei Geschäftsreisen, Schulungen und Weiterbildungskursen folgender Anspruch auf Ersatz der Kosten:

2.1. Fahrtkosten

Die effektiven Fahrtkosten mit den öffentlichen Verkehrsmitteln (Bahnbillett 2. Klasse) ab dem nächstgelegenen Bahnhof werden vergütet.

2.2. Mahlzeiten

Die Mahlzeiten werden aufgrund der Abwesenheitsdauer wie folgt vergütet:

- Bei Abwesenheit ab Arbeitsort von mehr als 5 Stunden max. CHF 15.00 pro Tag
- Bei Abwesenheit ab Arbeitsort von mehr als 11 Stunden max. CHF 33.00 pro Tag
- Bei Abwesenheit ab Arbeitsort von mehr als 14 Stunden max. CHF 40.00 pro Tag

.....

Im Unterschied zu im Rahmen von Geschäftsreisen, Schulungen und Weiterbildungskursen anfallenden Verpflegungskosten, die gemäß Art 40 des im Beschwerdefall maßgebenden Gesamtarbeitsvertrages gesondert vergütet werden, sind allfällige, im Rahmen der Fahrtätigkeit im Linienverkehr anfallende Verpflegungsaufwendungen gemäß Art 39 leg.cit. im Grundlohn enthalten.

Eine Steuerfreistellung setzt eine gesonderte Vergütung von Verpflegungskosten voraus. Sind Spesen für Verpflegungsaufwendungen Teil des Grundlohns, müssen sie also rechnerisch aus dem Gesamtlohn herausgeschält werden, sind sie Teil desselben und als solche gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 iVm § 33 Abs. 1 leg. cit. zum Tarif zu versteuern.

Aufgrund des eindeutigen Wortlauts von Art 39 des im Beschwerdefall maßgebenden Gesamtarbeitsvertrages, der keine gesonderte Auszahlung der im Rahmen der Fahrtätigkeit angefallenen Verpflegungsaufwendungen vorsieht, kann dem Beschwerdebegehren auf Steuerfreiheit dieser Aufwendungen nicht Folge gegeben werden.

Dem Beschwerdebegehren kommt überdies auch aus folgenden Gründen keine Berechtigung zu:

Wie der Verwaltungsgerichtshof in zahlreichen Erkenntnissen (siehe dazu z.B. VwGH 27.11.2017, Ra 2015/15/0026; VwGH 11.1.2021, Ra 2019/15/0163; VwGH 19.5.2021, Ra 2020/15/0074; VwGH 7.3.2022, Ra 2021/13/0159) zum Ausdruck gebracht hat, gilt für alle in § 26 EStG 1988 angeführten, nicht steuerbaren Arbeitgeberleistungen der Grundsatz, dass darüber einzeln abgerechnet werden muss. In diesem Sinne ist daher für die Anwendbarkeit von § 26 Z 4 EStG 1988 jedenfalls der Nachweis jeder einzelnen Dienstreise dem Grunde nach durch entsprechende Belege gegenüber dem Arbeitgeber zu erbringen. Ein Nachweis dem Grunde nach erfordert, dass im Einzelnen eine Dienstreise nach der Definition des § 26 Z 4 EStG 1988 vorliegt und die für diese Reise vom Arbeitgeber gewährten pauschalen Tagesgelder die gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 je nach Dauer der Dienstreise bemessenen Tagesgelder nicht überschreiten. Die betreffende Leistung des Arbeitgebers gilt als Ersatz konkreter Aufwendungen für eine bestimmte Dienstreise. Eine solche Konkretisierung hat bereits der Leistung des Arbeitgebers für jede einzelne Dienstreise zugrunde zu liegen.

Aus obigen Ausführungen folgt, dass gewährte Tagesgelder demnach nur dann unter die Regelung des § 26 Z 4 EStG 1988 fallen, wenn der Nachweis jeder einzelnen Dienstreise dem Grunde nach durch entsprechende Belege gegenüber dem Arbeitgeber erbracht wurde.

Voraussetzungen für die Steuerfreiheit gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 sind das Vorliegen einer der dort angeführten Tätigkeiten und die Verpflichtung des Arbeitgebers zur Zahlung der Reiseaufwandsentschädigungen auf Grund einer lohngestaltenden Vorschrift, wobei sich die Obergrenze für steuerfreie Tagesgelder nach § 26 Z 4 EStG 1988 richtet.

§ 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 wurde in Reaktion auf das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 22. Juni 2006, G 147/05, mit dem der damalige vierte Satz in § 24 Z 4 EStG 1988 als verfassungswidrig aufgehoben wurde, geschaffen. Jener vierte Satz des § 26 Z 4 EStG 1988 hatte normiert, dass in lohngestaltenden Vorschriften iSd § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988 enthaltene Regelungen des Begriffes der Dienstreise dem engeren allgemeinen Dienstreisebegriff des § 26 Z 4 EStG 1988 vorgehen können. Der Verfassungsgerichtshof erachtete diesen Satz insoweit für verfassungswidrig, als es dieser Satz im Ergebnis zuließ, Tagesgelder unter dem Titel Reisekostenersatz von der Besteuerung auszunehmen, denen auch bei typisierender Betrachtungsweise keine entsprechenden Verpflegungsmehraufwendungen gegenüber standen.

Den Gesetzesmaterialien zur Reisekosten-Novelle 2007 (IA 220/A, 23. GP, S 4) ist zu entnehmen, dass § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 den Eintritt einer Verschlechterung für die Arbeitnehmer in der Höhe ihres Nettolohnes verhindern soll. § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 dient somit dazu, dass - wie nach der Rechtslage vor der Gesetzesaufhebung - über die Dienstreise im engeren Sinn hinausgehend auch für in lohngestaltenden Vorschriften großzügiger geregelte Dienstreisen nicht der Einkommensteuer zu unterziehende Tagesgelder gezahlt werden können. Um sich nicht in Widerspruch zur Entscheidung des Verfassungsgerichtshofes zu stellen, wurde jedoch die Anwendung des solcherart erweiterten Dienstreisebegriffs auf bestimmte, taxativ aufgezählte Tätigkeiten beschränkt, wobei die Gesetzesmaterialien die in § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 geregelte Beibehaltung der Nichtbesteuerung von in lohngestaltenden Vorschriften geregelten Tagesgeldern in diesen Fällen mit erhöhten Aufwendungen der Arbeitnehmer im Außendienst sowie Reiseerschwernissen und Mobilitätsanreizen rechtfertigen.

Aus dem Wortlaut der Steuerbefreiungsbestimmung, wonach diese *"gezahlte Tagesgelder"* erfasst und diese Tagesgelder *„die Sätze des § 26 Z 4 EStG 1988 nicht übersteigen dürfen“*, ergibt sich unter Bedachtnahme auf den aus den Gesetzesmaterialien zur Reisekosten-Novelle 2007 (IA 220/A, 23. GP, S 4) hervorgehenden Umstand, dass der Gesetzgeber mit der Einführung des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 die vormalis in § 26 Z 4 EStG 1988 enthaltene Begünstigung für in lohngestaltenden Vorschriften geregelte Tagesgelder beibehalten wollte, dass Tagessätze nur dann steuerfrei gestellt sind, wenn sie vom Arbeitgeber für jede Reisebetätigung einzeln abgerechnet werden (vgl. VwGH 11.1.2021, Ra 2019/15/0163). Die in § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 erfassten Arbeitgeber-Leistungen unterscheiden sich demnach lediglich insoweit von den Aufwandsersätzen des § 26 Z 4 EStG 1988, als ihnen kein strenges Aufwandsprinzip zugrunde liegt (vgl. VwGH 3.2.2022, Ro 2020/15/0005).

Sowohl für die Anwendung des § 26 Z 4 EStG 1988 wie auch des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 ist somit Voraussetzung, dass die betreffende Leistung des Arbeitgebers Ersatz konkreter Aufwendungen für eine bestimmte Dienstreise ist, wobei eine solche Konkretisierung bereits der Leistung des Arbeitgebers für jede einzelne Dienstfahrt zugrunde zu liegen hat (siehe dazu

z.B. VwGH 3.2.2022, Ro 2020/15/0005, und VwGH 11.1.2021, Ra 2019/15/0163, mwN; in diesem Sinne auch BFG 17.1.2024, RV/1100263/2021).

Diese Voraussetzungen waren im Beschwerdefall nicht erfüllt. Die schweizerische Arbeitgeberin hat die streitgegenständlichen Zahlungen nicht "*aus Anlass einer Dienstreise*" bzw. als die Sätze des § 26 Z 4 EStG 1988 nicht übersteigenden Tagesgelder gewährt, sondern diese hat, ohne allfällige Erholungsurlaube oder Krankenstände zu berücksichtigen, somit unabhängig davon, wie viele Dienstreisen tatsächlich unternommen wurden, monatlich gleich bleibende Pauschalbeträge in Höhe von 300 CHF (273,33 €) geleistet, weshalb weder § 26 Z 4 EStG 1988 noch § 3 Abs. 1 16b leg. cit. anwendbar waren (siehe dazu wiederum VwGH 11.1.2021, Ra 2019/15/0163).

Zum Beschwerdevorbringen, das Finanzamt ***4*** hätte sämtlichen Arbeitskollegen eine Steuerfreistellung dieser pauschalen Verpflegungsspesen rückwirkend für fünf Jahre mit der Begründung gewährt, solche Spesen seien laut Gesamtarbeitsvertrag steuerfrei, wird angemerkt, dass aus einer allfälligen anderen rechtlichen Beurteilung von Sachverhaltselementen durch das Finanzamt kein individueller Anspruch abgeleitet werden kann.

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.

Die im Beschwerdefall strittige Frage, ob es sich bei den von der Arbeitgeberin ausbezahlten Spesen für Verpflegungsaufwendungen um nicht steuerbare bzw. steuerfreie Leistungen handelt, wurde auf Grundlage der im Erkenntnis angeführten höchstgerichtlichen Rechtsprechung beurteilt. Somit wurden im Beschwerdefall Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung nicht berührt, weshalb eine (ordentliche) Revision nicht zulässig ist.

Gesamthaft war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 12. September 2024