

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R
in der Beschwerdesache Ing. bf, adr1, betreffend die Beschwerde vom 08.05.2014 gegen
den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2012 des Finanzamtes A vom 07.05.2014, zu
Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben.

Die Einkommensteuer für das Jahr 2012 wird mit Euro 7.409,00 festgesetzt.

Bisher war vorgeschrieben: Euro 7.526,00.

Die Bemessungsgrundlagen und die Berechnung der Abgabe ist dem beiliegenden
Berechnungsblatt zu entnehmen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-
Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

A.) Nachfolgendes ergibt sich aus der Aktenlage:

1.) Der Bf. erzielte neben seinen Einkünften aus Gewerbebetrieb auch weitere aufgrund
seines Tätigwerdens für eine Schweizer Firma, die in der Schweiz als Einkünfte aus nicht
selbständiger Arbeit behandelt wurden (Quellensteuerabzug erfolgte) und in Österreich
als Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit, die nicht dem Lohnsteuerabzug unterliegen,
Berücksichtigung fanden.

2.) Laut TZ 1 der Niederschrift vom 30.04.2014 erfolgte unter Verweis auf die
Vorprüfung betreffend 2011 und in Anlehnung an das Jahr 2011 eine Kürzung der
begehrten Tagesdiäten um Euro 2.281,60 sowie der beantragten Kilometergelder um
Euro 4.831,68, anstatt derer das Finanzamt Aufwendungen für Familienheimfahrten im
Ausmaß von Euro 1.224,00 berücksichtigte .

Betreffend das Jahr 2011 war festgestellt worden:

III. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ohne Lohnsteuerabzug

..... Der Abgabepflichtige hat mit der Fa. W-AG, adr2, einen Projektauftrag zur vollständigen und erfolgreichen ÖWB Migration bei der S-AG, adr4.

Die Tätigkeit erstreckte sich entsprechend der Verträge vom 23.05.2011 bis 30.04.2012. In der Schweiz wurde die Betätigung als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit qualifiziert.

3. Reisekosten – Auto, Bahn

Der Abgabepflichtige ist meist wöchentlich, manchmal auch nur 14-tägig in die Schweiz gereist. Die überwiegende Anzahl der Reisen zum Einsatzort der S-AG in ch-, Adr5, erfolgten vom Hotel in Adr6. Es gab also wöchentliche bzw. 14 tägige Familienheimfahrten zum Wohnort (Familienheimfahrten).

Die Kosten für die Familienheimfahrten sind im Jahre 2011 mit € 306,00 pro Monat begrenzt. die abzugsfähigen Kosten betragen daher für den Zeitraum 23.05.2011 bis 31.12.2011 € 2,448,00 (7 x 306) [Anm.: richtig 8x 306,00 = Euro 2.448,00].

..... Der Abgabepflichtige hat entsprechend der erteilten Auskünfte keine Vergütungen für die Diäten, Hotelrechnungen etc. erhalten.

3.) In der **Beschwerdeschrift vom 08.05.2014** verwies der Bf. auf die Begründung in der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2011, in welcher – auszugsweise – dargelegt wurde:

..... "Eine Dienstreise ist dann gegeben, wenn man außerhalb seines Dienstortes (Büro, Werkstätte, Werksgelände, Lager usw.) tätig wird (Dienstreise im Nahbereich). Sie liegt aber auch dann vor, wenn man für einen längeren Zeitraum so weit entfernt arbeitet, dass eine tägliche Rückkehr an den ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) nicht zugemutet werden kann (Dienstreise außerhalb des Nahbereiches). In beiden Fällen muss die Dienstreise im Auftrag des Arbeitgebers erfolgen. Die Unterscheidung ist aber für die Dauer der Gewährung steuerfreier Tagesgelder wichtig (siehe "Tagesgelder", Seite 38).

Weiters verweise ich auf die Information im "Das Steuerbuch 2012", Seite 39:

"Wie werden Tagesgelder bei Dienstreisen außerhalb des Nahbereiches steuerlich behandelt"

"Ist eine tägliche Heimkehr zum ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) nicht zumutbar (i.d.R. ab 120 km), können Tagesgelder für eine Tätigkeit am selben Ort sechs Monate lang steuerfrei täglich ausbezahlt werden."

Es wurde vom Finanzamt angenommen, dass ein neuer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wurde. Das hat jedoch lt. 2. Tatbestand für Tages- und Nächtigungsgelder, der in meinem Fall zutreffend ist, erst nach Ablauf von 6 Monaten (= 183 Tage) zu gelten.

Generell möchte ich noch anmerken, dass es jeglicher Logik entbehrt, wenn die österr. Finanz annimmt, dass ich durch meine Arbeitsaufnahme in Zürich KEINEN (= keinerlei)

Verpflegungsmehraufwand gehabt habe. Durch die 100 % Ablehnung der sämtlicher Tagesdiäten seitens der Finanz ziehe ich diesen Rückschluss.

"10.5.1.3.2 Mittelpunkt der Dienstreisen nach dem zweiten Tatbestand, 721

Bei einer Dienstreise, bei der der Arbeitnehmer so weit weg von seinem ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) arbeitet, dass ihm eine tägliche Rückkehr an seinen ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) nicht zugemutet werden kann (2. Tatbestand), ist davon auszugehen, dass der Arbeitsort (Einsatzort) erst nach einem Zeitraum von sechs Monaten analog zu § 26 Abs. 2 BAO zum Mittelpunkt der Tätigkeit wird."

4.) In der abweisenden **Beschwerdevorentscheidung 28.05.2014** verwies auch das Finanzamt auf die Begründung in der Berufungsvorentscheidung vom 25.02.2013 betreffend das Jahr 2011, die wie folgt lautete:

ad a) Reisekosten:

Eine Dienstreise i.S des § 16 iVm § 26 Z 4 EStG liegt vor, wenn ein Arbeitnehmer über Auftrag des Arbeitgebers seinen Dienstort (Büro, Betriebsstätte, Werksgelände, Lager usw.) zur Durchführung von Dienstverrichtungen verlässt od.

so weit weg von seinem ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) arbeitet, dass ihm eine täglich Rückkehr an seinem ständigen Wohnort nicht zugemutet werden kann.

Im Bereich der Arbeitskräfteüberlassung ist der Dienstort der Standort des Beschäftigterbetriebes.

Bei beiden Tatbeständen ist Voraussetzung, dass der Arbeitnehmer über Auftrag des Arbeitgebers die Dienststelle verlässt.

Bei den Fahrten zwischen der Wohnung in B und jener in Zürich ist diese Voraussetzung nicht erfüllt, sodass vom Vorliegen einer Dienstreise nicht ausgegangen werden kann.

Vielmehr liegen im gegenständlichen Fall Fahrten zwischen der Wohnung am Familienwohnsitz und der Wohnung am Arbeitsort vor, die als Familienheimfahrten begrenzt mit dem höchsten Pendlerpauschale gem. § 16 iVm § 20 Abs. 1 lit. e EStG, d.s. im Jahre 2011 € 3.672,--/ pro Jahr bzw. € 306,--/Monat zu berücksichtigen sind. Da Sie vom 23.05.2011 bis 31.12.2011 in der Schweiz tätig waren, war ein Betrag von € 2.448,-- (€ 306 X 8) als Kosten für Familienheimfahrten zu berücksichtigen.

ad b) Diäten:

Gem. § 16 Abs. 1 Z. 9 EStG 1988 stellen Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen Werbungskosten dar.

Eine Reise liegt vor,

wenn sich der Steuerpflichtige aus beruflichem Anlass vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit entfernt, ohne dass dadurch der bisherige Mittelpunkt der Tätigkeit aufgegeben wird.

Da hinsichtlich der Familienheimfahrten keine Reisen i.S. des § 16 vorliegen, waren auch die beantragten Diäten nicht zu berücksichtigen.

5.) Fristgerecht brachte der Bf. mit Schreiben vom 02.06.2014 einen Vorlageantrag ein, in welchem auf die Ausführungen in der Beschwerde vom 13.05.2014 verwiesen wurde.

6.) Im Vorlagebericht beantragte das Finanzamt die Abweisung der Beschwerde.

7.) Mit seinem Auftraggeber traf der Bf. die nachfolgenden (auszugsweise dargestellten) Vereinbarungen:

Projektauftrag CH11903_ 41230

zwischen Auftraggeber, - im Folgenden w genannt und

Auftragnehmer bf,..... , - im folgenden Auftragnehmer genannt -

Präambel

Der Auftragnehmer ist selbstständig und eigenverantwortlich tätig. Er ist in der Regel im Handelsregister eingetragen und mehrwertsteuerpflichtig. Der Auftragnehmer versichert, dass er für die Zahlung seiner Steuern und Sozialversicherungen (Unfall, Krankheit, Invalidität, Arbeitslosigkeit, Altersvorsorge, Mutterschaft usw.) selber besorgt ist. Er stellt sowohl w als auch deren Kunden ausdrücklich von jeglicher diesbezüglichen Haftung frei. w und der Auftragnehmer sind sich darüber einig, dass der Auftragnehmer im Sinne der arbeits-, steuer- und sozialversicherungsrechtlichen Bestimmungen

1. weder in den Betrieb von w noch des Kunden eingegliedert wird;

2. über die vereinbarten Termine hinaus in der Wahl und Einteilung sowie dem Umfang, den Zeiten und dem Ablauf seiner Tätigkeit völlig frei ist, soweit nicht aufgrund der Natur des Objektes im Einzelfall zu bestimmten Zeiten Leistungen zu erbringen sind;

3. die Abläufe selbst organisiert;

4. keiner Weisungsgebundenheit unterliegt, sondern die Leistung vertragsgemäß zu erbringen hat.

5. Der Auftragnehmer bzw. der qualifizierte Mitarbeiter des Auftragnehmers tritt beim Kunden des Auftraggebers in dessen Namen, also w, auf. Sollte er von w für seine Beauftragung Visitenkarten und eine E-Mail Adresse zu Verfügung gestellt bekommen, so hat er diese beim Kunden anzugeben bzw. zu nutzen.

Der Auftragnehmer verhält sich dem Kunden gegenüber so, dass kein Zweifel bezüglich der Art und Weise sowie der Grenzen der eigenen Vollmacht besteht. Er ist nicht dazu berechtigt, Verträge im Namen und Auftrag des Auftraggebers abzuschließen, oder diesen gegenüber Dritten auf irgendeine Art und Weise zu verpflichten. Ebenso ist er nicht dazu berechtigt, geschlossene Verträge zu ändern.

§ 1 Auftragsbereich

(1) Der Auftragnehmer erbringt für w Leistungen in betriebstechnischen und allgemein betriebsorganisatorischen Projekten, die im Anhang A genauer spezifiziert sind.

(2) Der Auftragnehmer verpflichtet sich, die zur Erbringung der vertraglichen Leistungen notwendigen qualifizierten Mitarbeiter beizuziehen und diese dementsprechend über die Arbeits- und Betriebsbedingungen am Auftragsort zu instruieren.

§ 2 Unterrichtungspflicht

(1) Der Gesamtaufwand bzw. die Dauer des Projektes sind im Anhang A genau spezifiziert.

(2) Beide Vertragsparteien sind verpflichtet, sich gegenseitig zu unterrichten, sofern sich bei der Vertragsdurchführung Abwicklungsschwierigkeiten oder vorhersehbare Zeitverzögerungen ergeben sollten.

§ 3 Eigentumsrecht

Der Auftragnehmer tritt w sämtliche Urheberrechte an sämtlichen Projektergebnissen, die im Rahmen dieses Vertrages zustande kommen, ab. Der Auftragnehmer verpflichtet sich, sämtliche Erklärungen abzugeben und sämtliche Dokumente zu unterzeichnen, die zu einer solchen Abtretung zugunsten von w berechtigterweise notwendig oder geeignet sind.

§ 4 Wettbewerbstätigkeit

(1) Der Auftragnehmer darf auch für andere Auftraggeber tätig sein. Durch seine anderweitige Tätigkeit darf die Tätigkeit für w nicht beeinträchtigt werden.

(2) Dem Auftragnehmer ist es nicht gestattet, für den oder die Kunden sowie den oder die Endkunden, für die er im Auftrag von w tätig wird, weitere Leistungen während und im Anschluss an das Projekt über einen Zeitraum von 12 Monaten, direkt oder mittelbar über Dritte zu erbringen und/oder hierauf gerichtete Verträge mit dem Kunden direkt oder über Dritte abzuschließen, es sei denn w stimmt dem durch schriftliche Genehmigung zu. Handelt es sich bei dem Hauptkunden um ein verbundenes Unternehmen i.S.d. Paragraph 15 AktG, so gilt dieses Wettbewerbsverbot für alle in diesem Verbund stehenden Unternehmen. Der oder die Kunden sind im Anhang A festgelegt.

§ 5 Verhinderung der Auftragsausführung

Dem Auftragnehmer steht ein Honoraranspruch solange nicht zu, als er oder seine Mitarbeiter infolge Krankheit oder sonstiger Verhinderung die vertragliche Leistung nicht erbringen können. Bereits geleistete Dienste sind hiervon nicht betroffen.

§ 6 Vergütung (Honorar)

(1) Der Auftragnehmer erhält für seine Tätigkeit eine Vergütung, die im Anhang A festgelegt ist.

§ 7 Aufenthaltsbewilligung, Quellensteuer und Sozialversicherung für ausländische Auftragnehmer

(1) Nur für ausländische Auftragnehmer gilt: Vom Auftragnehmer eingesetzte Mitarbeiter aus dem Ausland, welche die fremdenpolizeiliche Niederlassungsbewilligung (Aufenthaltsbewilligung C) nicht besitzen, in der Schweiz jedoch steuerrechtlichen

Wohnsitz oder Aufenthalt haben, werden für ihr Einkommen aus Erwerbstätigkeit einem Steuerabzug an der Quelle unterworfen (Art. 83 DBG). Die Quellensteuererhebung erfolgt nicht beim Auftragnehmer als Empfänger der steuerbaren Leistung, sondern bei w als Schuldner der Leistung. w hat daher die Quellensteuer direkt von der monatlichen Vergütung des Auftragnehmers in Abzug zu bringen und der zuständigen kantonalen Steuerverwaltung abzuliefern. Die Ablieferung der Quellensteuer durch w erfolgt in der Schweiz quartalsweise. w verpflichtet sich, nach Erhalt der Quellensteuerveranlagung diese unverzüglich an den Auftragnehmer weiterzuleiten. Falls stattdessen der Auftragnehmer die Quellensteuer direkt den schweizerischen Steuerbehörden abliefern, hat er der w eine schriftliche Bestätigung darüber vorzulegen.

Dem Auftragnehmer ist bekannt und es wird ausdrücklich akzeptiert, dass bei einem Projekt in der Schweiz Quellensteuer zu entrichten ist. Der Auftragnehmer kann eventuelle Erstattungsansprüche im Zusammenhang mit der Quellensteuer, die für ein Leistungsjahr abgeführt wurden, bis zum 31.3. des darauffolgenden Kalenderjahres direkt beim zuständigen Schweizer Steueramt anmelden.

(2) Selbstständige Auftragnehmer mit ausländischem Wohnsitz sowie vom ausländischen Auftragnehmer in die Schweiz entsandte Arbeitnehmer sind grundsätzlich in der Schweiz sozialversicherungspflichtig. Für die Befreiung von der schweizerischen Sozialversicherungspflicht muss der Auftragnehmer aus dem EU-Raum dort eine Bescheinigung beantragen (Formular E 101). Der Antrag ist an den dafür zuständigen ausländischen Versicherungsträger zu richten. In Deutschland ist das bei gesetzlich Krankenversicherten die jeweilige Krankenkasse, bei nicht gesetzlich Krankenversicherten der jeweilige Rentenversicherungsträger. Die unterzeichnete Bescheinigung muss w innerhalb von 30 Tagen nach Auftragsbeginn, spätestens jedoch noch vor Stellung der ersten Rechnung des Auftragnehmers, zugesandt werden. Mit Befreiung von der Sozialversicherung in der Schweiz ist der Auftragnehmer selbst für die Sicherstellung seines Versicherungsschutzes verantwortlich.

(3) Die Bescheinigung des ausländischen Versicherungsträgers (E101) reicht w unverzüglich nach Erhalt der zuständigen schweizerischen AHV-Ausgleichskasse ein.....

§ 8 Gewährleistung und Haftung

(1) Der Auftragnehmer sichert zu, dass für die Erbringung der vereinbarten Leistung erforderliche Fachwissen zu besitzen. Außerdem sichert der Auftragnehmer zu, beim Kunden mit angemessenem äußerlichem Erscheinungsbild (Kleiderordnung) aufzutreten.

(2) Dem Auftragnehmer ist bekannt, dass der Beizug seiner Mitarbeiter für Projekte des Kunden nicht zuletzt aufgrund des vom Auftragnehmer an w zur Verfügung gestellten Profils (Beschreibung der Projekterfahrung) erfolgt. Werden die Richtigkeit der Angaben im Profil des Auftragnehmers von w oder dem Kunden zu irgendeinem Zeitpunkt angezweifelt, so obliegt es dem Auftragnehmer, diesen Zweifel hinreichend zu widerlegen.

Andernfalls steht es w frei, sowohl von diesem Vertrag zurückzutreten als auch die Zahlung für erbrachte Leistungen zu verweigern.

§ 9 Vertragsdauer

(1) Die Vertragsdauer ist im Anhang A festgelegt. Eine Vertragsverlängerung bedarf einer durch beide Parteien unterzeichneten schriftlichen Übereinkunft.

§ 10 Geheimhaltung, Sicherheit

.....

Dorf, den 12.05. 2011

Anhang A

zum Projektauftrag CH11903_ 41230

zwischen W-AG , und bf,

<i>Qualifizierter Mitarbeiter des Auftragnehmers</i>	<i>bf</i>
<i>Tätigkeitsbeschreibung</i>	<i>Vollständige und erfolgreiche OWB Migraton</i>
<i>Kunde</i>	<i>T-AG....</i>
<i>Endkunde</i>	<i>S-AG</i>
<i>Projektstandort</i>	<i>S-AG</i>
<i>Autorisierte Person für Zeitrachweise</i>	<i>M.M.</i>
<i>Vertrag sbeginn</i>	<i>23. Mai 2011</i>
<i>Vertrag ende</i>	<i>31. Oktober 2011, mit Option auf Verlängerung</i>
<i>Gesamtaufwand in Tagen</i>	<i>ca 115 Personentage</i>
<i>Aufwand nach Stunden pro Woche</i>	<i>42,5</i>
<i>Vergütung</i>	<i>109 CHF pro Stunde inkl. aller Nebenkosten für Raum Zürich, Schweiz, zzgl. MwSt</i>
<i>Überstunden</i>	<i>Es werden maximal 8,5 Stunden pro Kalendertag abgerechnet</i>
<i>Reisezeiten</i>	<i>Keine für Standort Zürich, Reisekosten zu anderen Standorten werden nach Fa. S-Spesenreglement verrechnet.</i>

Extension II
zum Projektauftrag CH 11903-41230

<i>Qualifizierter Mitarbeiter des Auftragnehmers</i>	<i>bf</i>
<i>Tätigkeitsbeschreibung</i>	<i>Vollständige und erfolgreiche OWB Migraton</i>
<i>Kunde</i>	<i>T-AG</i>
<i>Endkunde</i>	<i>S-AG</i>
<i>Projektstandort</i>	<i>S-AG</i>
<i>Autorisierte Person für Zeitrachweise</i>	<i>R.Z.</i>
<i>Vertrag sbeginn</i>	<i>01.04.2012</i>
<i>Vertrag ende</i>	<i>30.04.2012</i>
<i>Gesamtaufwand in Tagen</i>	<i>ca 15 Personentage</i>
<i>Vergütung</i>	<i>109 CHF pro Stunde inkl. aller Nebenkosten für Raum Zürich, Schweiz, zzgl. MwSt</i>
<i>Überstunden</i>	<i>Es werden maximal 8,5 Stunden pro Kalendertag abgerechnet</i>
<i>Reisezeiten</i>	<i>Keine für Standort Zürich, Reisekosten zu anderen Standorten werden nach Fa. S-Spesenreglement verrechnet.</i>

.....

Datum: 12.05.2011

8.) Im vom Bf. ausgefüllten Fragebogen "Gegenstand der Befragung. Vertrag mit der Fa. W-AG, Endkunde S-AG" wurde vom Bf. Zürich als Arbeitsort angegeben.

B) Über die Beschwerde wurde erwogen:

Der Entscheidung wird folgender Sachverhalt zugrunde gelegt:

Der verheiratete Bf., der im Streitzeitraum zwei Kleinkinder hatte, hat seinen Familienwohnsitz im Inland (B) und ist daher gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 in Österreich unbeschränkt einkommensteuerepflichtig.

Der Bf. übte seine Tätigkeit auf Grundlage der mit einer Schweizer Personalgestellungsfirma getroffenen Vereinbarung [auszugsweise dargestellt in Punkt A) 7.)] für einen Schweizer Entleiher in der Schweiz aus. Unbestritten gehen die Verfahrensparteien (nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes zutreffend) davon aus, dass die in der Schweiz ausgeübte Tätigkeit Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit darstellen (Überwiegen der diesbezüglichen Merkmale wie beispielsweise maximal 8,5 Stunden/Tag, monatliche Abrechnung auf Stundenbasis, Kontrolle der geleisteten Arbeitsstunden, Konkurrenzverbot, etc..., siehe Blätter "Gegenstand der Befragung, Vertrag mit der Fa. W-AG" im Arbeitsbogen), bezüglich derer in der Schweiz ein Quellensteuerabzug vorgenommen wurde.

Nach eigener Sachverhaltsdarstellung in der Beschwerde, Punkt a) "Sachverhalt und Begründung") war der Bf. auf Basis der genannten Vereinbarung meist wöchentlich von seinem Familienwohnsitz in B nach Zürich angereist. Unter der Woche fuhr er von seiner Züricher Wohnung zum (jeweiligen) Tätigkeitsort.

Der Bf. war daher ab 23.05.2011 bis Ende April 2012 durchgehend in Zürich bzw. im Raum Zürich tätig. Die Entfernung zwischen dem Tätigkeitsort in der Schweiz und dem Familienwohnsitz beträgt rund 640 Kilometer. Von seiner Schweizer Leiharbeitsfirma erhielt er für die Fahrten zwischen Familienwohnsitz und Zürich weder Reisekostenersätze noch Diäten ausgezahlt (Feststellung im Arbeitsbogen der Außenprüfung).

Mit der Begründung, dass diesbezüglich Dienstreisen (nämlich zwischen Wohnort des Bf. und Tätigkeitsort in der Schweiz) vorliegen würden, richtet sich die erhobene Beschwerde des Bf. gegen die Nichtanerkennung von begehrten Reisekosten zwischen seinem Wohnort in Kärnten und seinem Tätigkeitsort in der Schweiz sowie der von ihm begehrten Tagesdiäten anlässlich der Aufenthalte am Schweizer Tätigkeitsort.

Da der Bf. mit seinen Schweizer Einkünften der Besteuerung in Österreich unterliegt, ist für deren Ermittlung grundsätzlich österreichisches Einkommensteuerrecht anzuwenden.

a) Gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung gehören nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit jene Beträge, die aus Anlass einer Dienstreise als Reisevergütungen (Fahrkostenvergütungen, Kilometergelder) und als Tagesgelder und Nächtigungsgelder gezahlt werden. Eine Dienstreise nach der Legaldefinition des § 26 Z 4 EStG 1988 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).

Enthält eine lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 68 EStG 1988 eine besondere Regelung des Begriffes Dienstreise, ist diese Regelung anzuwenden.

Zum seinem diesbezüglichen Vorbringen verweist der Bf. auf Punkt VIII B) 11. des Dienstreisebegriffes der lohngestaltenden Vorschrift im Kollektivvertrag für Arbeitskräfteüberlassung.

Die Punkte VIII B) 11. und 12. dieses Kollektivvertrages lauten:

B) Bei Entsendung durch den Überlasser in weit entfernte Beschäftigterbetriebe:

11. Eine Dienstreise liegt ferner vor, wenn der Arbeitnehmer vom Arbeitskräfteüberlasser in einen Betrieb überlassen wird, der mehr als 60 km vom Wohnort des Arbeitnehmers entfernt ist (Wegstrecke bei Verwendung öffentlicher Verkehrsmittel).

In diesem Fall hat der Arbeitnehmer Anspruch auf Ersatz der Fahrtkosten des öffentlichen Verkehrsmittels, soweit nicht Pkt. 14.–16. anzuwenden sind.

12. Wird der Arbeitnehmer in einen Betrieb überlassen, der mehr als 120 km vom Wohnort des Arbeitnehmers entfernt ist (Wegstrecke bei Verwendung öffentlicher Verkehrsmittel) und eine Nächtigung angeordnet, besteht Anspruch auf Taggeld von € 26,40 und Nächtigungsgeld von € 15,– (Ersatz höherer Nächtigungskosten gegen Beleg) sowie Fahrtkostenersatz für die An- und Abreise (Pkt. 11.). Die Anordnung von Nächtigungen kann nicht für die Wochen(end)ruhe erfolgen (kein Durchzahlen über Wochenenden).

In Punkt VIII. (Regelungen für auswärtige Arbeiten) des genannten Kollektivvertrages wird zudem dargelegt, wann eine Dienstreise bei Entsendung durch den Beschäftigter für auswärtige Arbeiten vorliegt, sodass in Folge (im Anwendungsfall des Kollektivvertrages) Tag- bzw. Nächtigungsgelder zustehen:

1. Eine Dienstreise liegt vor, wenn der Arbeitnehmer vom Beschäftigter für Arbeiten außerhalb des ständigen, ortsfesten Betriebes des Beschäftigters verwendet, oder zu Dienstreisen entsendet wird. Arbeiten auf Baustellen usw. gelten jedenfalls als Arbeit außerhalb des Betriebes des Beschäftigters. Die nachstehend geregelten Aufwandsentschädigungen berühren nicht den Entgeltanspruch gem. § 10 Abs 1 dritter und vierter Satz AÜG.

Bei seinem diesbezüglichen Verweis übersieht der Bf., dass sich der Geltungsbereich des genannten Kollektivvertrages räumlich auf das Gebiet der Republik Österreich und fachlich auf sämtliche dem Fachverband der gewerblichen Dienstleister, Bundesberufsgruppe Personaldienstleister, angehörenden (naturgemäß österreichischen) Unternehmen des Berufszweiges Arbeitskräfteüberlasser bezieht (vgl. Punkt II. 1. und 2., Geltungsbereich, desselben).

Laut § 1 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 23. März 1988, mit dem die Überlassung von Arbeitskräften geregelt (Arbeitskräfteüberlassungsgesetz – AÜG, BGBl. Nr. 196/1988) wird, gilt dieses Bundesgesetz für die Beschäftigung von Arbeitskräften, die zur Arbeitsleistung an Dritte überlassen werden, wobei sich dessen grundsätzlicher Geltungsbereich wiederum auf das Gebiet der Republik Österreich erstreckt. Gemäß § 1 Abs. 5 leg.cit. gilt dieses Bundesgesetz unbeschadet des auf das Arbeitsverhältnis sonst anzuwendenden Rechts auch für aus der Europäischen Union (EU), dem Europäischen Wirtschaftsraum (EWR) oder aus Drittstaaten überlassene Arbeitskräfte. Die Überlassung von Arbeitskräften aus der Schweiz ist wie die Überlassung aus dem EWR zu behandeln.

Gemäß der Begriffsbestimmung des § 3. des AÜG ist die Überlassung von Arbeitskräften die Zurverfügungstellung von Arbeitskräften zur Arbeitsleistung an Dritte. Nach Abs. 2 leg.cit. ist Überlasser, wer Arbeitskräfte zur Arbeitsleistung an Dritte vertraglich verpflichtet. Entsprechend Abs. 3 ist Beschäftiger, wer Arbeitskräfte eines Überlassers zur Arbeitsleistung für betriebseigene Aufgaben einsetzt.

Vertragspartner des Bf. war die Schweizer Personalgestellungsfirma.

Da der Bf. von diesem Schweizer Personalgestellungsunternehmen nicht für eine in Österreich auszuübende Tätigkeit verpflichtet wurde und der Bf. ausnahmslos in der Schweiz von Schweizer Entleihern für Schweizer Firmen tätig war, kommen weder der ins Treffen geführte Kollektivvertrag noch das Arbeitskräfteüberlassungsgesetz (AÜG) in den jeweils geltenden Fassungen, rechtlich wirksam zum Tragen.

Demzufolge ist der genannte Kollektivvertrag streitgegenständlich nicht als eine zu beachtende lohngestaltende Vorschrift anzusehen.

Dem mit dem Schweizer Personalgestellungsunternehmen (Fa. w) getroffenen privatrechtlichen Vertrag vom 12.05.2011 ist auch nicht zu entnehmen, dass nach diesem der Wohnort als Dienstort des Bf. anzusehen ist. Vielmehr wird in diesem Vertrag auf die Spezifikation im Anhang A verwiesen, in welchem als Projektstandort die Firmenadresse der S-AG angegeben ist. Dass dieser Ort vereinbarungsgemäß als Dienstort zu betrachten ist, rundet die - der Anhang A - beinhaltende Vereinbarung hinsichtlich der "Reisezeiten" ab, nach welcher Reisezeiten für den Standort Zürich nicht anzusetzen sind und Reisekosten zu anderen Standorten nach S- AG Spesenreglement verrechnet werden. Unter Punkt 18 im 1. Blatt "Gegenstand der Befragung, Vertrag mit der Fa. W-AG" (im Arbeitsbogen) gab der Bf. an, dass als Arbeitsort Zürich vorgegeben wurde. Damit ist aber der Familienwohnsitz nicht als Dienstort anzusehen.

Der Vollständigkeit halber sei erwähnt, dass grundsätzlich von ausländischen Arbeitgebern gezahlte Bezüge nicht nach der inländischen Bestimmung des § 26 Z 4 EStG 1988 oder auf Grund inländischer lohngestaltender Vorschriften ausbezahlt worden sein können.

b) Es ist festzuhalten, dass von einer "Reise" im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG die "Dienstreise" nach § 26 Z 4 EStG zu unterscheiden ist. Beide Begriffe dürfen keinesfalls

gleichgesetzt werden. Der Begriff der Dienstreise iSd § 26 Z 4 ist weitergefasst und setzt grundsätzlich das Vorliegen eines Dienstverhältnisses voraus.

§ 26 Z 4 regelt, unter welchen Voraussetzungen Reisekostenersatz des Arbeitgebers nicht zu den steuerbaren Einkünften des Dienstnehmers gehören (Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Band III B, Rz 1 zu § 16 Abs. 1 Z 9). Für eine Dienstreise ist ein dienstlicher Auftrag erforderlich und umfasst der Dienstreisebegriff auch den zweiten Tatbestand der Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr. Enthält eine lohngestaltende Vorschrift einen besonderen Dienstreisebegriff, so verdrängt dieser jenen des § 26 Abs. 4 EStG 1988 (streitgegenständlich nicht gegeben).

Eine Reise iSd § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 liegt vor, wenn sich der Steuerpflichtige aus beruflichem Anlass von seinem Mittelpunkt der Tätigkeit entfernt, die Entfernung mindestens 25 km beträgt, bei Auslandsdienstreisen eine Reisedauer von mindestens fünf Stunden vorliegt und an dem Ort, an den sich der Steuerpflichtige begibt, kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird.

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Z zufolge Z 9 dieser Bestimmung sind Werbungskosten 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 EStG 1988 ergebenden Beträge nicht übersteigen.

Die Abzugsfähigkeit der Werbungskosten nach § 16 EStG 1988 ergibt sich aus der beruflichen Veranlassung. Sie ist dann anzunehmen, wenn objektiv ein Zusammenhang mit dem Beruf besteht und subjektiv die Aufwendungen zur Förderung des Berufes, nämlich zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung von Einnahmen im Rahmen der Einkunftsart gemacht werden.

Was nun die begehrten Tagesdiäten anlangt, so hat sich der Verwaltungsgerichtshof wiederholt mit dem Begriff der "Reise" im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 auseinander gesetzt. Laut dessen ständiger Rechtsprechung stellt der Aufenthalt an einem Ort, der als Mittelpunkt der Tätigkeit des Steuerpflichtigen angesehen werden muss, keine Reise dar, wobei auf Grund des längeren Aufenthalts des Steuerpflichtigen ein Ort zu einem (weiteren) Mittelpunkt der Tätigkeit wird. 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 (üblicher) Verpflegungsaufwendungen der privaten Lebensführung rechtfertigt (vgl. VwGH vom 24.03.2015, 2012/15/0074, und die in diesem Erkenntnis angeführten Entscheidungen).

Ist demnach ein Steuerpflichtiger an einem auswärtigen Ort länger als eine Woche tätig, dann wird dieser Ort nach der Lehre und Rechtsprechung zu einem (weiteren) Mittelpunkt seiner Tätigkeit und liegt insoweit keine Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 mehr vor (vgl. Jakom/Lenneis, EStG, §16 Rz 43 ff).

Diese Ausführungen gelten **auch** für Dienstnehmer (siehe Jakom/Lenneis, EStG, § 26, Rz 10). Demzufolge wird sowohl bei einer Reise iSd § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 als auch bei Vorliegen einer Dienstreise iSd § 26 Z 4 EStG 1988 nach einem länger als eine Woche dauernden Aufenthalt an einem Tätigkeitsort ein (weiterer) Mittelpunkt der Tätigkeit begründet.

c) Für den hier streitgegenständlich zu beurteilenden Einzelfall folgt daraus: Dass § 26 EStG in Bezug auf die Nichterfassung von (hier nicht gegebenen) Reisekostenersätzen des Dienstgebers sowie die kollektivvertraglichen Bestimmungen grundsätzlich nicht zum Tragen kommen, wurde bereits erörtert und sind keine vom Arbeitgeber geleisteten Reisekostenersätze für Fahrten zwischen Wohnort und Zürich oder ausbezahlte Tagesgelder gegeben.

Wie bereits ausführlich dargelegt, wurde nach den ersten fünf Tagen im Jahr 2011 ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit in der Schweiz begründet, sodass sodann keine Reise mehr vorliegt. Da die Tätigkeit im Mai 2011 begonnen wurde, erfolgte im Jahr 2011 für die ersten 5 Tage (1 Arbeitswoche) die Berücksichtigung eines Verpflegungsmehraufwandes. Eine darüber hinausgehende Berücksichtigung von Tagesgeldern im Jahr 2012 ist jedoch nicht möglich, da davon auszugehen ist, dass nach einer Woche die günstigeren bzw. günstigsten Verpflegungsmöglichkeiten bekannt waren (siehe Rechtsprechung des VwGH).

Der Vollständigkeit wegen ist darauf zu verweisen, dass weitere Beschwerdeausführungen des Bf. die Regelungen betreffend die steuerfreie Auszahlung von Tagesdiäten betreffen, worüber aber streitgegenständlich nicht zu entscheiden ist.

Aufwendungen für die Fahrten von einem Wohnsitz am (neuen) Tätigkeit sort zu einem weiter entfernt gelegenen Familienwohnsitz sind grundsätzlich der privaten Lebensführung zuzuordnen. Hierzu hat der Verwaltungsgerichtshof wiederholt ausgesprochen, dass die Beibehaltung des Familienwohnsitzes aus der Sicht einer Erwerbstätigkeit, die in unüblicher Entfernung von diesem ausgeübt wird, niemals durch die Erwerbstätigkeit, sondern immer durch Umstände veranlasst ist, die außerhalb dieser Erwerbstätigkeit liegen.

Die berufliche Veranlassung der mit Familienheimfahrten verbundenen Aufwendungen wird aber angenommen, wenn dem Steuerpflichtigen die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort seiner Beschäftigung nicht zuzumuten ist.

Der Bf. ist verheiratet und Vater zweier Kleinkinder, dem auf Basis einer Arbeitskräftegestellung auf absehbare Zeit von etwa einem Jahr in der Schweiz eine Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort in Zürich nicht zumutbar ist. Die wöchentlichen Familienheimfahrten sind glaubhaft (vgl. etwa Bahnkosten). Eine Einschränkung der Abzugsfähigkeit ist aber hier nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 insoweit gegeben, als derartige Kosten nicht abgezogen werden dürfen, soweit sie

den auf die Dauer der auswärtigen Berufstätigkeit bezogenen höchsten in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 angeführten Betrag (höchstes Pendlerpauschale) übersteigen.

Im Streitzeitraum belief sich das höchste Pendlerpauschale für die Monate Jänner bis April 2012 auf Euro 306,00 pro Monat, sodass streitgegenständlich Fahrtkosten für Familienheimfahrten für das Jahr 2012 in Höhe von Euro 1.224,00 (= 4 x Euro 306,00) vom Finanzamt zutreffend Berücksichtigung erfuhren.

Sind also gemäß § 16 EStG 1988 grundsätzlich Aufwendungen für beruflich veranlasste Reisen als Werbungskosten abzugsfähig, so ist die Frage zu beantworten, ob und inwieweit dies auf die erste Hinfahrt in die Schweiz im Mai 2011 sowie auf die letzte (Rück-) Fahrt im April 2012 als zutreffend zu erachten ist.

Mit Entscheidung des UFS zu RV/0111-G/06 vom 19.05.2008 war über einen durchaus als ähnlich gelagert zu betrachtenden Fall zu entscheiden gewesen: Strittig war die Berücksichtigung von Aufwendungen für Fahrten einer Saisonarbeiterin anlässlich des Dienstantrittes bzw. der Dienstbeendigung.

In den Entscheidungsgründen wurde darauf hingewiesen, dass gemäß § 26 Z 6 EStG 1988 Umzugskostenvergütungen, die Dienstnehmer anlässlich einer Versetzung aus betrieblichen Gründen an einen anderen Dienstort oder wegen der dienstlichen Verpflichtung, eine Dienstwohnung ohne Wechsel des Dienstortes zu beziehen, erhalten, nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zählen.

Nach Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch EStG 1988, Tz 61 zu § 26 können die Bestimmungen über die Umzugskostenvergütungen zwar nicht zum Zuge kommen, wenn der Arbeitnehmer erstmals bei diesem Arbeitgeber ein Dienstverhältnis antritt und der erste Dienstort nicht mit dem bisherigen Wohnort des Arbeitnehmers zusammenfällt, da die daraus entstehenden Umzugskosten nicht im betrieblichen Interesse anfallen, sondern ihren Grund in der erstmaligen Arbeitsaufnahme des Arbeitnehmers an einem von seinem Wohnort verschiedenen Dienstort haben, Werbungskosten liegen aber vor.

In Tz 102 zu § 26 (Umzugskosten) wird ausgeführt, dass derartige Kosten dem Grunde nach nur dann abzugsfähig sind, wenn der hier Umzug beruflich veranlasst ist. Eine solche Veranlassung kann unter anderem beim erstmaligen Dienstantritt eines Dienstverhältnisses vorliegen. Grundsätzlich setzt ein Werbungskostenabzug voraus, dass die bisherige Wohnung aufgegeben wird. Ist dies nicht der Fall, so sind die Umzugskosten nur dann abzugsfähig, wenn der Umzug der Begründung einer steuerlich berücksichtigten doppelten Haushaltsführung dient.

Auch nach Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, § 16 (allgemein unter Umzugskosten), können Umzugskosten Werbungskosten sein, wenn sie ausschließlich oder weitaus überwiegend beruflich veranlasst sind. Ersteres ist zu bejahen, wenn einer der drei im § 26 Z 6 angeführten Tatbestände gegeben ist und soweit der Arbeitgeber keine Umzugskostenvergütung leistet, also insbesondere bei der Versetzung an einen anderen Dienstort (VwGH 20. 9. 1955, 205/53,Slg 1232/F) oder bei der ohne Wechsel des Dienstortes gegebenen Verpflichtung, eine Dienstwohnung zu beziehen (VwGH

11. 3. 1958, 142/57). Abzugsfähige Umzugskosten liegen auch vor, wenn der Umzug zum erstmaligen Antritt eines Dienstverhältnisses oder wegen des Wechsels des Dienstverhältnisses erfolgt (VwGH 20. 9. 1955, 205/53,Slg 1232/F).

Bei den hier in Rede stehenden zwei Fahrten handelt es sich nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes nicht um typische Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, da der Bf. an seinem Tätigkeitsort in der Schweiz nach Tätigkeitsbeginn einen (weiteren) Wohnsitz begründet hat, von welchem einerseits die tägliche Rückkehr zu seinem Familienwohnsitz nicht zumutbar ist und andererseits die täglichen Anfahrten zum Arbeitsort erfolgen. Bei der erstmaligen Fahrt in die Schweiz bzw. bei der letzten Fahrt nach Beendigung der Tätigkeit handelt es sich ohne Zweifel auch nicht um privat veranlasste Fahrten, sind diese doch für die Einkünfteerzielung unabdingbar notwendig. Unter dem Gesichtspunkt, dass der Bf. diese Fahrten ausschließlich aus rein beruflichen Gründen durchführen musste, sowie angesichts der zeitlich befristet ausgeübten Tätigkeit kann unter Bedachtnahme auch auf eine "weite" Interpretation des Begriffes des Umzuges diesbezüglich von Aufwendungen zur Förderung des Berufes, nämlich zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung von Einnahmen im Rahmen der Einkunftsart gesprochen und von Werbungskosten ausgegangen werden.

Für das Jahr 2012 stehen daher die bereits vom Finanzamt berücksichtigten Ausgaben für Familienheimfahrten sowie Aufwendungen für die Rückfahrt im Ausmaß von Euro 268,80 (= Erhöhung der Werbungskosten) als Werbungskosten zu.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

C) Zulässigkeit einer Revision

Gegen dieses Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision nicht zulässig, da die Entscheidung nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage hinsichtlich der Berücksichtigung von Reisekosten gem. § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 bei Begründung eines (weiteren) Mittelpunktes der Tätigkeit in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht uneinheitlich beantwortet wird.

Klagenfurt am Wörthersee, am 26. August 2015