



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des A, Anschrift, vom 9. Oktober 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes X vom 18. September 2008 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) ist Beamter des Österreichischen Bundesheeres mit Dienstort in St. Johann im Pongau. Im Zuge seines Antrages auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2007 machte er unter anderem Werbungskosten für mehrere beruflich veranlasste Dienstreisen nach Y in Höhe der Differenz zwischen den von seinem Dienstgeber erhaltenen Reisekostenvergütungen und den pauschalen Tagesgeldsätzen nach § 26 Z 4 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG) geltend und, da ihm der Arbeitgeber jeweils eine Unterkunft zur Verfügung stellte, anstelle der Nächtigungsgebühren die so genannte Frühstückspauschale.

Vom Finanzamt wurden die Tagesgebühren sowie die Frühstückspauschale für den Ort Y nur für die ersten fünf Tage gewährt, da nach diesem Zeitpunkt ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet werde und danach keine Reise im Sinne des § 16 EStG mehr vorliege.

In der Berufung gegen den in diesem Sinne ergangenen Einkommensteuerbescheid für 2007 beantragte der Bw die Berücksichtigung der Differenzwerbungskosten für die Dienstreisen nach Y in der Höhe von 3.318,60 EUR, weil es sich hierbei um eine Dienstreise außerhalb des Nahbereiches handle (Y – 207km). Weiters beantragte er die Berücksichtigung des Frühstückspauschales in der Höhe von 4,40 EUR täglich, da er vom Dienstgeber zwar eine Schlafmöglichkeit zur Verfügung gestellt bekommen habe, aber für die Verpflegung inklusive Frühstück selber aufkommen habe müssen. In Kursivschrift zitiert der Bw. auszugsweise aus dem Steuerbuch des Bundesministeriums für Finanzen zum Begriff „Dienstreisen“, Randziffern 699 bis 741 der Lohnsteuerrichtlinien. Dabei handelt es sich um Ausführungen zu Dienstreisen gemäß § 26 EStG.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 21. November 2008 als unbegründet abgewiesen. In der Begründung zu dieser Entscheidung führt die Behörde aus, eine Reise iSd § 16 EStG liege nur vor, wenn kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet werde, und auch die Anerkennung zusätzlicher Aufwendungen stünden im Zusammenhang mit dieser Bestimmung.

Im Vorlageantrag vom 16. Dezember 2008 werden die in der Berufung vom 9. Oktober 2008 vorgebrachten Argumente wiederholt und das Begehren außerdem mit Punkt 721 der Lohnsteuerrichtlinien begründet.

Unter Hinweis auf die gültige Rechtslage legte das FA im Jänner 2009 das Rechtsmittel dem Unabhängigen Finanzsenat (UFS) zur Entscheidung vor und beantragte dessen Abweisung.

Über die Berufung wurde erwogen:

Aufwendungen oder Ausgaben für die (private) Lebensführung dürfen gemäß § 20 Abs 1 Z 2 lit a) EStG bei den einzelnen Einkommen nicht abgezogen werden. Die Bestimmung des § 16 Abs 1 Z 9 EStG normiert, unter welchen Voraussetzungen derartigen Kosten der Charakter von steuerlich zu beachtenden Werbungskosten zukommen kann.

Nach der für die Veranlagung 2007 geltenden Fassung des § 16 Abs 1 Z 9 EStG gehören unter anderem auch Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen zu den Werbungskosten. Diese Aufwendungen

sind ohne Nachweis ihrer Höhe als Werbungskosten anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 leg cit ergebenden Beträge nicht übersteigen.

Die im anhängigen Verfahren relevanten Bestimmungen des § 26 EStG lauten:

„§ 26. Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören nicht:

....

4. Beträge, die aus Anlass einer Dienstreise als Reisevergütungen (Fahrkostenvergütungen, Kilometergelder) und als Tagesgelder und Nächtigungsgelder gezahlt werden. Eine Dienstreise liegt vor, wenn ein Arbeitnehmer über Auftrag des Arbeitgebers seinen Dienstort (Büro, Betriebsstätte, Werksgelände, Lager usw.) zur Durchführung von Dienstverrichtungen verlässt oder

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

....

b) Das Tagesgeld für Inlandsdienstreisen darf bis zu 26,40 Euro pro Tag betragen. Dauert eine Dienstreise länger als drei Stunden, so kann für jede angefangene Stunde ein Zwölftel gerechnet werden. Das volle Tagesgeld steht für 24 Stunden zu, ... „

Für das richtige Verständnis der zitierten gesetzlichen Bestimmungen erscheint es zunächst wesentlich, deren Unterschiede aufzuzeigen.

Zwar verweist § 16 Abs 1 Z 9 EStG auf § 26 Z 4 EStG, doch ist zu beachten, dass die beiden Bestimmungen verschiedene Zielrichtungen haben und sich auch in der verwendeten Terminologie nicht decken. Während § 16 Abs 1 Z 9 EStG regelt, unter welchen Voraussetzungen die genannten Ausgaben **Werbungskosten** darstellen, legt § 26 Z 4 leg cit die Umstände fest, die einen Arbeitgeber berechtigen seinen Dienstnehmern **steuerfreie Kostenersatz**e für Dienstreisen auszubezahlen. § 16 Abs 1 Z 9 EStG spricht von (ausschließlich beruflich veranlassten) *Reisen*, während sich § 26 Z 4 EStG auf Reisevergütungen aus Anlass einer *Dienstreise* bezieht.

Im Gegensatz zu § 26 Z 4 EStG enthält § 16 Abs 1 Z 9 EStG keine Definition des angeführten Reisebegriffes. Der Verwaltungsgerichtshof (VwGH) hat sich damit jedoch in der Vergangenheit in einer Vielzahl von Erkenntnissen auseinandergesetzt und dabei jenes Begriffsverständnis entwickelt, das in den Lohnsteuerrichtlinien 2002 (LStR) in Randziffer 278 wiedergegeben wird.

So hat der VwGH in jüngerer Zeit etwa im Erkenntnis vom 7.10.2003, 2000/15/0151, seine ständige Rechtsprechung bestätigt, nach welcher der Aufenthalt an einem Ort, der als Mittelpunkt der Tätigkeit des Steuerpflichtigen angesehen werden muss, keine Reise darstellt. Zu einem (weiteren) Mittelpunkt der Tätigkeit werde ein Ort auf Grund längeren Aufenthaltes des Steuerpflichtigen. Der längere Aufenthalt ermögliche 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 rechtfertige.

Schon im Erkenntnis vom 20.4.1999, 98/14/0156, sah der VwGH die Rechtfertigung für die Anerkennung von Verpflegungsmehraufwand als Werbungskosten darin, dass der Steuerpflichtige in der ersten Zeit an einem neuen Ort keine ausreichenden Kenntnisse über günstige Verpflegungsmöglichkeiten hat. Nach Ablauf dieser Zeit befindet er sich, so der Gerichtshof, in der gleichen Lage wie ein Dienstnehmer, der nicht auf Reise ist, sich aber außerhalb seines Haushaltes verpflegt. Sämtliche Verpflegungskosten gehören damit ab diesem Zeitpunkt wieder zu den Kosten der privaten Lebensführung iSd § 20 Abs 1 Z 2 lit a) EStG.

Davor hatte der Verwaltungsgerichtshof etwa im Erkenntnis vom 7.9.1993, 93/14/0081, ausgeführt, dass nicht mehr vom Vorliegen einer Reise mit der für sie typischen Reisebewegung gesprochen werden könne, wenn ein Steuerpflichtiger sich über einen längeren Zeitraum hindurch (in der Regel mehr als eine Woche) an ein und demselben Ort aufgehalten hat. Die Berücksichtigung von Verpflegungsmehraufwand ist daher bei durchgehender Tätigkeit am selben Einsatzort nur für die ersten fünf Tage möglich.

Auch in Rechtsmittelverfahren von Bediensteten des Österreichischen Bundesheeres hat der VwGH in der Vergangenheit die Anwendbarkeit dieser Grundsätze bereits zum Ausdruck gebracht.

So hat der VwGH im Erkenntnis vom 15.11.1994, 90/14/0216, zur Frage von Reisekosten infolge von Truppenübungen eines Heeresbediensteten unter Hinweis auf sein Vorerkenntnis vom 18.12.1990, 87/14/0149, darauf verwiesen, *"dass die (alleinige) Rechtfertigung der Annahme von Werbungskosten bei (erstmaligen) kurzfristigen Aufenthalten ("Reisen") (...) in dem bei derartigen Reisebewegungen in typisierender Betrachtungsweise angenommenen Verpflegungsmehraufwand gegenüber den ansonsten am jeweiligen Aufenthaltsort anfallenden und gemäß § 20 EStG nicht abzugsfähigen (üblichen)*

Verpflegungsaufwendungen" liege. In dieser Entscheidung hat der Gerichtshof - damals noch zur insofern gleichen Rechtslage des EStG 1972 - auch bei Truppenübungen seine ständige Judikatur für anwendbar erachtet, wonach diese *"nur dann als Reisen im Sinne des § 16 Abs 1 Z 9 EStG 1972 anzusehen (seien), wenn sie nicht im Nahebereich des Dienstortes (Kaserne) stattfinden und wenn nicht infolge ihrer Dauer an einem bestimmten Ort (zumindest eine Woche) dieser Ort selbst wiederum zu einem (weiteren) Mittelpunkt der Tätigkeit wird."*

Bereits in der Entscheidung vom 18.12.1990, 90/14/0232, hatte der VwGH die Anerkennung von Werbungskosten für Verpflegungsmehraufwand eines Berufsoffiziers aus Anlass von

(damals in den USA stattfindenden) Fortbildungsveranstaltungen mit der Begründung abgelehnt, dass diese zu einer Beschäftigung von *"jeweils durchgehend mehr als einer Woche an einem Ort"* geführt hätten und daher keine Reisetätigkeit mehr vorgelegen sei.

Der Bw stützt sein Berufungsvorbringen ausschließlich auf Ausführungen in den Lohnsteuerrichtlinien 2002 zu § 26 Z 4 EStG. Diese Bestimmung ist jedoch auf eine Reise iSd § 16 Abs 1 Z 9 laut ständiger Rechtsprechung des VwGH und Lehre (zB *Doralt*, EStG⁹, § 16 Tz 185) nicht anwendbar. Dem § 26 Z 4 EStG kommt eine Bedeutung nur hinsichtlich der maximalen Höhe von ohne Nachweis zu berücksichtigenden Verpflegungsmehrkosten zu, welche bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen anfallen. Eine derartige Reise ist im hier zu beurteilenden Fall aber nur für die ersten fünf Tage der Dienstverrichtung in Y vorgelegen. Für diesen Zeitraum hat die Erstbehörde ohnehin entsprechende Differenzwerbungskosten berücksichtigt. Unter den gegebenen Umständen gingen die auf die Anwendung des § 26 Z 4 EStG abzielenden Ausführungen des Bw ins Leere.

Abgesehen davon ist aus dem Verweis auf die Lohnsteuerrichtlinien für den Bw nichts zu gewinnen, da es sich bei diesen um einen - mangels normativer Kraft - den UFS ebenso wie den VwGH nicht bindenden Auslegungsbeihilf des Bundesministeriums für Finanzen handelt, aus dem für die Abgabepflichtigen keine über das Gesetz hinausgehenden Rechte abgeleitet werden können (vgl. VwGH 9.3.2005, 2001/13/0062).

In Hinblick auf die eindeutige Rechtslage vermag der UFS im angefochtenen Bescheid des Finanzamtes X dem Grunde nach keine Rechtswidrigkeit zu erkennen. Allerdings stellte sich im Zuge der Rechtsmittelbearbeitung heraus, dass der Behörde bei der Berechnung des Betrages, um den die Werbungskosten für die nicht anzuerkennenden Dienstreisen nach Y zu kürzen waren, ein Fehler unterlaufen ist.

Der Bw machte für diese Dienstreisen insgesamt 3.331,80 EUR als Werbungskosten geltend. Von diesem Gesamtbetrag sind 22,00 EUR (5 x 4,40) an Frühstückspauschale für die ersten fünf Tage der ersten Dienstreise nach Y ebenso zu subtrahieren wie ein Betrag in Höhe von 2,40 EUR als Differenz zwischen der vom Dienstgeber erhaltenen Tagesgebühr für diese Tage und dem Pauschalbetrag nach § 26 Z 4 EStG. Dadurch reduziert sich der Betrag, um den die Werbungskosten zu kürzen sind, von 3.318,60 EUR auf 3.307,40 EUR.

Außer in den Fällen des Abs 1 hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß § 289 Abs 2 BAO immer in der Sache selbst zu entscheiden. Sie ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Salzburg, am 10. September 2009