

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter A in der Beschwerdesache Bf über die Beschwerde vom 26. Oktober 2015 gegen den Bescheid des Finanzamtes K vom 30. September 2015, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2014 zu Recht erkannt:

- 1) Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.
Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.
- 2) Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf) ist ungarischer Staatsbürger und führte als Dienstnehmer bei einer im Inland ansässigen GmbH als Kraftfahrer Krankentransporte im Inland und ins benachbarte Ausland durch.

In der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für 2014 beantragte der Bf für Familienheimfahrten Werbungskosten im Ausmaß des höchsten Pendlerpauschales von 3.672 € (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. e iVm § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988).

Auf Ersuchen des Finanzamtes die einzelnen Familienheimfahrten und die dadurch entstandenen Kosten nachzuweisen und falls er für die Familienheimfahrten ein eigenes Kfz verwendet haben sollte, eine Kopie des Zulassungsschein dieses Fahrzeuges vorzulegen, legte er lediglich die Kopie einer Vollmacht vor, nach der er berechtigt sei, den in der Vollmacht näher angeführten PKW seiner Bekannten Amalia W zu benutzen. Weiters gab er an, dass er insgesamt 12 Mal (einmal im Monat) zu seinem Familienwohnsitz nach Ungarn gefahren sei, wofür er jeweils 306 € (1/12 des höchsten Pendlerpauschales von 3.672 €) geltend gemacht hat.

In der am 30. September 2015 durchgeführten Arbeitnehmerversammlung erkannte das Finanzamt die geltend gemachten Familienheimfahrten mit der Begründung nicht an, dass die tatsächlichen Aufwendungen für die Familienheimfahrten nicht nachgewiesen worden seien.

Gegen diesen Bescheid erhob der Bf mit elektronisch eingereichter Eingabe vom 26. Oktober 2015 Beschwerde, wies darauf hin, dass das Finanzamt die Familienheimfahrten mangels Nachweis der Kosten nicht anerkannt habe und beantragte wiederum die geltend gemachten Kosten für die Familienheimfahrten anzuerkennen und legte neuerlich die bereits im Vorhalteverfahren vorgelegte Kopie der Vollmacht vor, nach der er berechtigt sei den PKW seiner Bekannten Amalia W für Familienheimfahrten zu benutzen.

In einem weiteren Vorhalteverfahren wurde dem Bf mitgeteilt, dass einem Alleinstehenden nach der Rechtsprechung und Verwaltungspraxis zumutbar sei, seinen (Familien)wohnsitz nach einem halben Jahr an den Arbeitsort zu verlegen und über diesen Zeitraum hinaus die Geltendmachung von Aufwendungen für Familienheimfahrten im Allgemeinen nicht mehr möglich sei. Vom Bf wurde daraufhin eingewendet (E-Mail vom 8. Februar 2016), dass seine Mutter 70 Jahre alt sei, an diversen Krankheiten leide und seine Unterstützung brauche.

Mit Beschwerdevereinscheidung vom 24. März 2016 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab. In der Begründung führte das Finanzamt im Wesentlichen aus, die Pflegebedürftigkeit naher Angehöriger könne eine Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung begründen, dies setze jedoch das Bestehen einer besonders gelagerten Pflegenotwendigkeit voraus. Bei einer Unterstützung der Mutter, die sich auf ein Wochenende im Monat beschränke, könne nicht von einer besonders gelagerten Pflegenotwendigkeit gesprochen werden.

Im Vorlageantrag vom 24. April 2016 führte der Bf aus, da die Kosten für die Familienheimfahrten nicht berücksichtigt werden könnten, ersuche er, die von seiner Arbeitgeberin nicht erstatteten Reisekosten in der Höhe von 2.618,63 € zu berücksichtigen.

Im Zuge der vom Finanzamt durchgeführten weiteren Vorhalteverfahren (Schreiben vom 12. Juli 2016 und 10. August 2016) legte der Bf monatliche Zeiterfassungen und Aufstellungen über die von ihm durchgeführten Krankentransporte vor, in denen ua auch die von seiner Arbeitgeberin für die einzelnen Fahrten gewährten Verpflegungsmehraufwendungen (Diäten) ausgewiesen sind.

Nach einer gesonderten Berechnung des Bf hätte er im Jahr 2014 Anspruch auf Verpflegungsmehraufwendungen (Diäten) in der Höhe von 6.154,30 € gehabt, wovon ihm von der Arbeitgeberin nur 3.510 € ersetzt worden seien. Der Bf begehrte daher entsprechend seiner Berechnung den Differenzbetrag von 2.644,30 € als (Differenz)Werbungskosten.

Im Vorlagebericht an das Bundesfinanzgericht vom 4. November 2016 beantragte das Finanzamt die vom Bf im Vorlageantrag nachträglich geltend gemachten Differenzreisekosten von insgesamt 2.644,30 € (6.154,30 € abzüglich Ersatz von 3.510 €) in einer stattgebenden Entscheidung als Werbungskosten anzuerkennen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

- 1) Das gegenständliche Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht bezieht sich nur mehr auf die vom Bf im Vorlageantrag geltend gemachten Differenzreisekosten. Hinsichtlich der nicht gewährten Werbungskosten für angebliche Familienheimfahrten, die vom Bf weder dem Grunde nach noch der Höhe nach nachgewiesen worden sind und von ihm im Vorlageantrag auch nicht mehr beansprucht werden, wird auf die Begründung im angefochtenen Bescheid vom 30. September 2015 und der Beschwerdeverentscheidung vom 24. März 2016 verwiesen.
- 2) Nach § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 sind Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen Werbungskosten. Diese Aufwendungen sind ohne Nachweis ihrer Höhe als Werbungskosten anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 EStG 1988 ergebenden Beträge nicht übersteigen. Dabei steht das volle Tagesgeld für 24 Stunden zu. Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen.
- 3) Demgegenüber bestimmt § 20 Abs. 1 Z 1 und 2 lit. a EStG 1988, dass die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge und Aufwendungen und Ausgaben für die Lebensführung, diese 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 dürfen.
- 4) Für die Möglichkeit der Berücksichtigung von Werbungskosten im Zusammenhang mit Verpflegung im Rahmen beruflich veranlasster Fahrten ist Voraussetzung, dass einerseits eine Reise (Reisetatbestand) und andererseits ein in typisierender Betrachtungsweise anzunehmender Verpflegungsmehraufwand (Mehraufwandtatbestand) gegenüber den ansonsten am jeweiligen Aufenthaltsort anfallenden und gemäß § 20 EStG nicht abzugsfähigen üblichen Verpflegungsaufwendungen vorliegt.
- 5) Gemäß § 26 Z 4 EStG gehören zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nicht jene 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.

6) 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. Erfolgt die Abrechnung des Tagesgeldes nach Kalendertagen, steht das Tagesgeld für den Kalendertag zu (§ 26 Z 4 lit. b EStG 1988).

Das Tagesgeld für Auslandsdienstreisen darf bis zum täglichen Höchstsatz der Auslandsreisesätze der Bundesbediensteten betragen (§ 26 Z 4 lit. d EStG 1988).

7) Das steuerlich nicht zu erfassende Tagesgeld bei einer Dienstreise von mehr als 3 Stunden beträgt für jede angefangene Stunde ein Zwölftel des Höchstbetrages. Bei einer Inlandsreise somit 2,20 € (1/12 von 26,40) pro Stunde und bei einer Auslandsreise der entsprechende Anteil von dem für dieses Land festgesetzten Tageshöchstsatz, z.B. für Deutschland entspricht dies bei einem Tageshöchstsatz von 35,30 € einen Stundensatz von 2,94 € (1/12 von 35,30 €). Das volle Tagesgeld ist damit ab einer Dienstreise von **zwölf** Stunden (dh ab der angefangenen 12ten Stunde) zu berücksichtigen (Jakom/Lenneis EStG, 2014, § 26 Rz 18; Doralt/Mayr/Herzog, EStG¹³, § 16 Tz 197).

8) Die "Dienstreise" im Sinne des § 26 Z 4 EStG 1988 ist von der "Reise" im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 zu unterscheiden. Während die Dienstreise im Gesetz definiert ist (siehe oben), ergibt sich der Begriff der "Reise" nur aus der Rechtsprechung. Danach liegt eine Reise dann vor, wenn sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten oder aus sonstigem beruflichem Anlass vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit entfernt, ohne dass dadurch der bisherige Mittelpunkt der Tätigkeit aufgegeben wird; dabei muss es sich - zum Unterschied von der Dienstreise - um eine größere Entfernung, mindestens 25 km, handeln. Weiters muss eine Reisedauer von mehr als drei Stunden vorliegen und es darf kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet werden (Doralt, EStG Kommentar, § 26, Tz 33 ff; Jakom/Lenneis EStG, 2014, § 26 Rz 8).

In der Praxis bedeutet dies, dass Beträge, die aus Anlass einer Dienstreise vom Arbeitgeber bezahlt werden, gemäß § 26 Z 4 EStG steuerfrei sind. Sind die Zahlungen des Arbeitgebers niedriger als die Sätze des § 26 Z 4 EStG, kommen die jeweiligen (Differenz-)Beträge dann als Werbungskosten einer "Reise" in Betracht, wenn sie obige Voraussetzungen für eine "Reise" erfüllen.

9) Nach den vorgelegten detaillierten monatlichen Reiseaufzeichnungen über die einzelnen Krankentransporte, die ua das Reiseziel, die Abfahrts- und Ankunftszeit, die Ist- und Sollzeit, die gefahrenen Kilometer, die Leistungsstunden und die für jede einzelne Reise von der Arbeitgeberin gewährten Diäten umfasst, sind dem Bf von seiner Arbeitgeberin für alle Inlands- und Auslandsreisen, soweit sie die obigen Voraussetzungen erfüllen (Reisedauer von mehr als drei Stunden, Entfernung von mindestens 25 km), Tagesgeld für Verpflegungsmehraufwendungen im gesetzlich höchstmöglichen Ausmaß nach § 26 Z 4 lit. b und d EStG 1988 gewährt worden.

10) Für die vom Bf beantragten Differenzwerbungskosten von 2.644,30 € besteht daher kein Raum. Diese beruhen auf einer unrichtigen Berechnung der Tageshöchstsätze für Verpflegungsmehraufwendungen durch den Bf.

Wie den vom Bf zur Ermittlung der Differenzwerbungskosten für die einzelnen Monate vorgelegten Berechnungen zu entnehmen ist, hat der Bf für all jene Reisen, die über 12 Stunden hinausgegangen sind – das für einen erheblichen Teil der Reisen zutrifft - nicht nur das volle Tagesgeld angesetzt, sondern für die über die 12 Stunden hinausgehenden Stunden zusätzlich jeweils ein Zwölftel des Tageshöchstsatzes berechnet.

11) So wurde beispielhaft für einen am 25.07.2014 durchgeführten Krankentransport von Z in Österreich nach St. Gallen in der Schweiz und retour (Reisebeginn: 6:00 Uhr, Reiseende: 22:30 Uhr) bei einer Reisedauer von 16,5 Stunden von der Arbeitgeberin, entsprechend den gesetzlichen Bestimmungen, der höchstmögliche steuerfreie Tagessatz von 36,80 € für Verpflegungsmehraufwand für eine Auslandsdienstreise in die Schweiz gewährt.

Der Bf ermittelte für diese Reise hingegen einen Verpflegungsmehraufwand von 50,66 €. Bei einem Tagessatz von 36,80 € errechnete er einen Stundensatz von 3,07 € ($1/12$ von 36,80 €) und kam so bei 16,5 Stunden zu einem Verpflegungsmehraufwand von 50,66 € ($3,07 \text{ €} \times 16,5 \text{ Std.}$) und damit zu Differenzwerbungskosten von 13,86 €.

Für einen Krankentransport nach England und retour vom 19. bis 21.04.2016 über 65,25 Stunden, für den die Arbeitgeberin dem Bf gesetzeskonform insgesamt 110,40 € an Tagesgeld (somit drei Mal den steuerfrei höchstmöglichen Tagessatz für Großbritannien von 36,80 €) bezahlte, errechnete der Bf Verpflegungsmehraufwendungen von 200,32 € ($36,80 / 12 = 3,07 \text{ €} \times 65,25 \text{ Std.} = 200,32 \text{ €}$) und damit Differenzwerbungskosten von 110,08 €.

12) Wie aus den oben zitierten § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 zweifelsfrei zu entnehmen ist, steht das volle Tagesgeld für 24 Stunden zu. Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen. Der Umstand, dass eine Reise mehr als 12 Stunden oder über einen Tag (24 Stunden) dauert, kann nicht dazu führen, dass für eintägige Reisen für die über 12 Stunden hinausgehenden Reisedauer Verpflegungsmehraufwendungen von mehr als einem Tagessatz und bei Reisen über mehrere Tage pro 24 Stunden der doppelte Tagessatz angesetzt werden kann.

Vom Bf wurden daher zu Unrecht Differenzwerbungskosten geltend gemacht.

13) Nur der Vollständigkeit halber sei darauf hingewiesen, dass es sich bei den gegenständlichen Reisen (Krankentransporten) zudem weitgehend um eintägige Reisen gehandelt hat und nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bei bloß eintägigen Reisen keine Taggelder als Werbungskosten zu gewähren sind (vgl. VwGH 30.10.2001, 95/14/0013; VwGH 7.10.2003, 2000/15/0151). Dauert eine Reise nur einen Tag, kann nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes, der sich das Bundesfinanzgericht in einer Vielzahl von Entscheidungen angeschlossen hat, ein (durch Unkenntnis der lokalen Gastronomie bedingter) Verpflegungsmehraufwand nämlich durch

eine entsprechende zeitliche Lagerung der Mahlzeiten oder durch die Mitnahme von Lebensmitteln abgefangen werden.

Die Beschwerde war daher wider den Antrag des Finanzamtes als unbegründet abzuweisen.

Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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 gegenständliche Entscheidung hing allein von der Klärung des Sachverhaltes ab, auf dem die unstrittige Rechtslage anzuwenden war. Bei dieser schlichten Rechtsanwendung war keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu lösen. Für die Zulässigkeit der Revision besteht daher kein Anlass.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 9. Dezember 2016