



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des A\*\*\*, Adresse1, vom 2. Juni 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt, vertreten durch OR Mag. Dr. Thomas Seiler, vom 29. Mai 2008 betreffend Einkommensteuer 2007 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird entsprechend der Berufungsvorentscheidung abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem am Ende der folgenden Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.), ein Soldat des österreichischen Bundesheeres, nahm von Oktober bis Dezember 2007 an einem Lehrgang in OrtA teil. Er erhielt hierfür von seinem Dienstgeber Reisediäten i.H.v. EUR 1.686,80. Für diesen Aufenthalt in OrtA, der nach einer dem FA vorgelegten Aufstellung 79 Tage umfasste, errechnete der Bw. ein gem. § 26 Z 4 lit. b EStG 1988 steuerfreies Tagesgeld i.H.v. EUR 2.085,60 (26,40x79). Daraus ergab sich im Verhältnis zu den vom Dienstgeber bezahlten Diäten ein Differenzbetrag von EUR 398,80.

In seiner Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2007 machte der Bw. Reisekosten i.H.v. insgesamt EUR 692,95 geltend, die sich als "Differenzbetrag" zu dem vom Dienstgeber gewährten "steuerfreien Ersatz" ergaben.

Darin war der in Zusammenhang mit dem Aufenthalt in OrtA berechnete Differenzbetrag i.H.v. EUR 398,80 enthalten, der vom Finanzamt im Einkommensteuerbescheid 2007 (Arbeitnehmerveranlagung) jedoch nicht als Werbungskosten anerkannt wurde. Begründend wurde ausgeführt, Tagesgelder könnten nur für die ersten 5 Tage geltend gemacht werden, wenn bei einer Dienstreise ein „neuer Mittelpunkt der Tätigkeit“ begründet werde. Da jedoch der Ersatz des Dienstgebers über diesen Betrag hinaus refundiert worden sei, stünden für die Dienstreise OrtA keine (Differenz)Tagesgelder zu.

In der mehrere Punkte umfassenden Berufung wendete der Bw. zu diesem Problembereich ein, dass eine Dienstreise dann gegeben sei, wenn man außerhalb seines Dienstortes (Büro, Werkstätte, Werksgelände, Lager usw.) tätig werde (Dienstreise im Nahbereich). Sie liege aber auch dann vor, wenn man für einen längeren Zeitraum so weit entfernt arbeite, dass eine tägliche Rückkehr an den ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) nicht zugemutet werden könne (Dienstreise außerhalb des Nahbereichs). In beiden Fällen müsse die Dienstreise im Auftrag der Arbeitgeberin oder des Arbeitgebers erfolgen. Die Unterscheidung sei aber für die Dauer der Gewährung steuerfreier Tagesgelder wichtig. Die steuerliche Behandlung von Dienstreisen im Nahbereich sei für die Dienstreise des Bw. nicht relevant, da die Distanz Adresse1 – OrtA wesentlich höher sei als 120 km. Die Entfernung betrage ca. 342 km. Diese Dienstreise sei daher steuerlich als eine Dienstreise außerhalb des Nahbereichs zu behandeln. Tagesgelder bei Dienstreisen außerhalb des Nahbereichs seien steuerlich wie folgt zu behandeln: Wenn eine tägliche Heimkehr zum ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) nicht zumutbar sei (idR ab 120 km), könnten Tagesgelder für eine Tätigkeit am selben Ort sechs Monate lang steuerfrei bis zur Höhe von EUR 26 ausgezahlt werden.

In der den Erstbescheid abändernden aber in diesem Punkt bestätigenden Berufungsvorentscheidung führte das Finanzamt aus, dass die beruflich veranlasste Reise (§ 16 Z 1 Abs. 9 EStG 1988) von der Dienstreise (§ 26 Z. 4 EStG 1988) zu unterscheiden sei. § 26 Z 4 EStG enthalte Regeln über die Steuerfreiheit der durch den Arbeitgeber geleisteten Reisekostenersätze. Für den Werbungskostenabzug von Reisekosten seien aber die Regeln des § 16 Abs. 1 Z 9 maßgebend. Hinsichtlich eines weiteren Mittelpunktes der Tätigkeit seien daher die Bestimmungen der Tz 300 – 310 Lohnsteuer-Richtlinien zu beachten. § 16 Abs. 1 Z 9 EStG treffe keine Unterscheidung der Reisen im Nah- oder Fernbereich. Die Begründung eines weiteren Mittelpunktes der Tätigkeit sei anzunehmen, wenn sich die Dienstverrichtung

auf einen andern Einsatzort durchgehend oder wiederkehrend über einen längeren Zeitraum erstrecke.

Daraufhin beantragte der Bw. die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und bekämpfte nur mehr die steuerliche Behandlung der Differenz-Reisekosten.

### *Über die Berufung wurde erwogen:*

Strittig ist allein, ob die vom Bw. im Jahr 2007 für einen im Oktober begonnenen, rund dreimonatigen Fortbildungsaufenthalt in OrtA geltend gemachten Differenzreisekosten als Werbungskosten anzuerkennen sind.

Dazu ist festzuhalten, dass die "Dienstreise" nach § 26 Z 4 EStG 1988 von der "Reise" im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 zu unterscheiden ist (vgl. UFS 27.2.2009, RV/0592-S/08):

- § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 regelt den hier relevanten Abzug von Reisekosten als Werbungskosten (sog. beruflich veranlasste **Reise**).
- § 26 Z 4 EStG 1988 regelt, unter welchen Voraussetzungen Reisekostenersätze des Arbeitgebers nicht zu den steuerbaren Einkünften des Dienstnehmers gehören. Dabei wird der weiter gefasste Begriff **Dienstreise** verwendet (*Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 16 Abs. 1 Z 9 Tz 1; *Doralt*, EStG<sup>9</sup>, § 16 Tz 185 ff).

Erhält der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber für eine Dienstreise Ersätze, die die in § 26 Z 4 vorgesehenen Höchstsätze (Tages- bzw. Nächtigungsgeld) nicht erreichen, so stellen die Differenzbeträge nur unter der Voraussetzung des Vorliegens einer Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 Werbungskosten dar (Differenzreisekosten).

Hinsichtlich der beantragten Tagesgelder, die eine Abgeltung des Verpflegungsmehraufwandes darstellen, ist deshalb zunächst zu prüfen, ob überhaupt eine solche beruflich veranlasste Reise gegeben ist. Dafür ist unter anderem Voraussetzung, dass kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist ein weiterer Tätigkeitsmittelpunkt anzunehmen, wenn sich der Steuerpflichtige über eine Woche an einem Ort aufhält (vgl. z.B. VwGH 20.6.1989, 88/14/0197; 13.2.1991, 90/13/0199; 15.11.1994, 90/14/0216). Es ist dabei ohne Bedeutung, ob dem Steuerpflichtigen die tägliche Rückkehr an den ständigen Wohnort möglich ist oder nicht.

Diese zeitliche Beschränkung des Reiseaufenthaltes (im steuerlichen Sinn) an einem Ort auf ca. eine Woche hat ihre Begründung darin, dass dem Steuerpflichtigen in der ersten Zeit an

einem neuen Ort typischerweise ein Verpflegungsmehraufwand erwächst, weil er keine ausreichenden Kenntnisse über günstige Verpflegungsmöglichkeiten hat. Nach Ablauf dieser Zeit befindet er sich in einer vergleichbaren Lage wie jeder andere Arbeitnehmer, der nicht auf Reise ist, sich aber auch außerhalb seines Haushaltes verpflegt (siehe *Zorn* in *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 16 Abs. 1 Z 9 Tz 2 mwN).

Verpflegungsmehraufwendungen sind somit nur bei Vorliegen einer beruflich veranlassten Reise anzuerkennen, andernfalls liegen nicht abzugsfähige Aufwendungen der Lebensführung im Sinne des § 20 EStG 1988 vor.

Damit ist aber beim Aufenthalt in OrtA bereits nach einer Woche ein weiterer Tätigkeitsmittelpunkt anzunehmen. Nach diesem Zeitraum ist von der Kenntnis der günstigsten örtlichen Verpflegungsmöglichkeiten auszugehen und es stehen keine „Differenz-Werbungskosten“ zu.

Auch die Aussagen in den „Tipps zur Arbeitnehmerveranlagung 2007“ bezüglich des vom Bw. angesprochenen Zeitraumes von sechs Monaten beziehen sich ausdrücklich auf die Behandlung von Dienstreisen und damit die Behandlung von Ersätzen des Dienstgebers. Er kann – wenn überhaupt - nur diesbezüglich eine Rolle spielen und ist für die hier relevante Beurteilung der Absetzbarkeit von Werbungskosten ohne Bedeutung.

Die Berufung war demzufolge in diesem als unbegründet abzuweisen.

Salzburg, am 24. August 2009