

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Walter Aiglsdorfer in der Beschwerdesache Bf, über die Beschwerden vom 03. Dezember 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 18. November 2010 (St.Nr.: xxx), betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2008 und 2009 zu Recht erkannt:

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

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

Entscheidungsgründe

In seiner **Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2009** beantragte der Beschwerdeführer unter anderem die Berücksichtigung von Reisekosten in Höhe von 7.562,79 €.

In seiner **Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2008** beantragte der Beschwerdeführer unter anderem die Berücksichtigung von Reisekosten in Höhe von 5.709,15 €.

Mit **Ergänzungersuchen vom 24. September 2010** seitens des zuständigen Finanzamtes wurde der Beschwerdeführer ersucht, die beantragten Aufwendungen mit Belegen und Aufstellungen nachzuweisen, sowie die Ersätze des Arbeitgebers bekanntzugeben:

	2008	2009
Arbeitsmittel	333,00	333,00
Reisekosten	5.709,15	7.562,79
Sonstige Werbungskosten	287,04	287,04

Mit **Eingabe vom 5. Oktober 2010** übermittelte der Beschwerdeführer diesbezüglich folgende Informationen.

1.) Reisekostenersatz:

Der Beschwerdeführer hätte im Abrechnungszeitraum 2008 Belege über 475,10 € und für 2009 Belege über 1.233,89 € bei seinem Arbeitgeber eingereicht. Diese würden mit seiner Reisetätigkeit übereinstimmen (Bestätigung des Arbeitgebers).

< steuerfreie Bezüge gemäß § 26 (2009 – Information des Arbeitgebers):

- KM-Geld: 7.095,60 €
- Tagegelder: 824,00 €
- Reisekostenspesenersatz: 1.233,89 €
- Telefon/Portoersatz: 1.185,47 €

div. Ausgaben (Büromaterial, Kopien, ...): 30,75 €

Gesamtsumme: 10.559,36 € (lt. Lohnzettel – 2009)

< Kilometergelder: 3.892,71 €

< Aufgliederung der einzelnen Fahrten: 3.670,08 €

Mit **Ergänzungersuchen vom 22. Oktober 2010** seitens des zuständigen Finanzamtes wurde der Beschwerdeführer unter anderem ersucht, zu den beantragten Reisekosten Stellung zu nehmen (Arbeitnehmerveranlagung 2008 und 2009).

Mit **Eingabe vom 29. Oktober 2010** wurden hierzu folgende Informationen übermittelt:

< Km-Gelder: 3.290,00 €

< steuerfreie Bezüge gemäß § 26:

- KM-Geld: 6.596,80 €
- Tagegelder: 752,00 €
- Reisekostenspesenersatz: 475,10 €
- Telefon/Portoersatz: 1.184,09 €

div. Ausgaben (Büromaterial, Kopien, ...): 173,85 €

Gesamtsumme: 9.181,84 €

< Aufgliederung der einzelnen Fahrten (2008): 2.419,15 €

Mit **Einkommensteuerbescheiden 2008 und 2009 vom 18. November 2010** wurden die Einkommensteuern für die Jahr 2008 und 2009 abweichend von den eingereichten Erklärungen festgesetzt.

Werbungskosten 2008: 3.611,98 €

Werbungskosten 2009: 4.952,08 €

Begründend wurde ausgeführt, dass eine Reise im Sinne des § 16 EStG vorliegen würde, wenn sich der Steuerpflichtige aus beruflichem Anlass mindestens 25km vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit entfernt, eine Reisedauer von mehr als drei Stunden vorliegt und kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird.

Dies sei bei einem durchgehenden oder wiederkehrenden Einsatz in einer Ortsgemeinde, in der man erstmals oder zuletzt vor 6 Monaten tätig war, nur in den ersten 5 Tagen

der Fall. Werde ein Ort in unregelmäßigen Abständen immer wieder aufgesucht, so würde dieser nach der 15. Reise einen weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit darstellen. Eine Berücksichtigung der Kosten für das Frühstück sei nur möglich, wenn sie die geleisteten Ersätze übersteigen würden. Da keine Zuordnung der Ersätze zu den einzelnen Reisen möglich sei, hätten auch diese Kosten nicht berücksichtigt werden können. Im Reisekostenersatz seien auch mit dem Kilometergeld abgegoltene Aufwendungen (Maut, Parkgeb.) enthalten. Es sei daher ein entsprechender, geschätzter Anteil abgezogen worden. Von der Afa für den Computer sei der 40%ige Privatanteil abzuziehen gewesen. Beiträge an in Österreich nicht anerkannte Religionsgemeinschaften seien nicht absetzbar.

Mit Eingabe vom 3. Dezember 2010 wurde **Berufung** gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 und 2009 eingereicht.

1. In der Begründung zum Einkommensteuerbescheid werde mit keinem Wort auf § 26 Z 4 zweiter Tatbestand eingegangen. Dieser würde sich auf Dienstreisen an Orte beziehen, bei denen eine tägliche Rückreise nicht zugemutet werden könne (ab 120km). Gemäß den einschlägigen Lohnsteuerrichtlinien (Rz 721) seien pauschale Tagesgelder für solche Dienstreisen an den gleichen Ort bis zu einer Dauer von 183 Tagen steuerfrei. Ein Großteil der Dienstreisen hätte Reisen an Orte betroffen, die über 120km vom Dienstort/Wohnort entfernt seien. Es werde eine neuerliche Berechnung der Tagesgelder mit den entsprechenden Hinweisen auf § 26 Z 4 zweiter Tatbestand übermittelt.

2. Zu den Reisenebenkosten werde eine Berechnung übermittelt.

Mit **Berufungsvorentscheidungen** vom 14. Dezember 2011 wurden die Bescheide vom 18 . November 2011 geändert.

Werbungskosten 2008: 3.706,98 €

Werbungskosten 2009: 5.042,08 €

Begründend wurde ausgeführt, dass die Reisenebenkosten antragsgemäß berichtet worden seien.

Für alle Orte, welche über 25km entfernt seien, sei das entsprechende Taggeld (Inland, Ausland) gewährt worden. Sei an einem Ort ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet worden (z.B. Wien nach 15 Tagen), dann sei die Aufstockung auf das erhaltene Taggeld nicht mehr gewährt worden.

§ 26 Z 4 EStG würde Beträge betreffen, die aus Anlass einer Dienstreise als Reisevergütung (Fahrtkostenvergütungen, Kilometergelder) und als Tages- und Nächtigungsgelder vom Dienstgeber steuerfrei ausbezahlt würden.

Laut Lohnzettel seien im Jahr 2008 9.181,84 € und im Jahr 2009 10.559,36 € steuerfreie Kostenersätze (km-Geld, Tagesgelder, usw.) ausbezahlt worden.

Mit Eingabe vom 6. Jänner 2012 wurden **Vorlageanträge** betreffend die Bescheide vom 14. Dezember 2011 eingereicht.

„Bei Berechnung meiner Werbungskosten wurde ein maßgeblicher Anteil von Ihnen nicht berücksichtigt. Zu der von Ihnen angegebenen Begründung möchte ich wie folgt festhalten:

1. Sie gehen in Ihrer Begründung auf die Bildung von neuen Mittelpunkten der Tätigkeit ein. Dies habe ich jeweils berücksichtigt auch bei Taggeldvergütungen des Arbeitgebers. Bei Dienstreisen nach dem 2. Tatbestand (unzumutbare tägliche Rückkehr zum ständigen Wohnsitz), idR ab 120km, ist davon auszugehen, dass der Einsatzort (Arbeitsort) erst nach einem Zeitraum von sechs Monaten analog zu § 26 Abs. 2 BAO (Anmerkung Richter: gemeint wohl: EStG) zum Mittelpunkt der Tätigkeit wird (siehe Anlagen 1 und 2).

Da Differenzwerbungskosten (Differenzreisekosten) bis zum Eintritt eines neuen Mittelpunktes der Tätigkeit geltend gemacht werden können, ist dies auch der Fall beim zweiten Dienstreise-Tatbestand. Es ist also davon auszugehen, dass Taggelder nicht nur steuerfrei ausbezahlt werden können, sondern bis zum Eintritt des Mittelpunktes der Tätigkeit nach sechs Monaten (Rz 721) Differenzwerbungskosten geltend gemacht werden können. Die Unterbrechungszeiten (6 Mt.) sowie der Beobachtungszeitraum von 24 Monaten wurden berücksichtigt.

Ich beantrage mit obiger Begründung anhand beigelegter Unterlagen, entsprechende Werbungskosten zu berücksichtigen. Die Unterlagen habe ich zwecks Übersichtlichkeit nochmals überarbeitet und mit Kommentaren versehen.

2. Bei Auslandsreisen, wo teilweise auch Mahlzeiten vom Dienstgeber bezahlt wurden, resp. volle Verpflegung übernommen wurde, habe ich die Drittel-Regel angewandt (Rz 729, siehe Anlage 3)

3. Pauschale Nächtigungsgelder (inkl. Frühstückskosten!) oder Frühstückspauschale (bei kostenlos zur Verfügung gestellter Unterkunft) sind laut Lohnsteuerrichtlinien 2002 bei Vorliegen von tatsächlichen Nächtigungen für einen Zeitraum von bis zu 6 Monaten zu berücksichtigen (Rz 731, siehe Anhang 4). Von einer Nächtigung kann grundsätzlich ab einer Entfernung von 120 km ausgegangen werden (zweiter Tatbestand, Rz 730). Nächtigungen sind nicht vom Entstehen eines neuen Mittelpunktes abhängig (bei pauschaler Geltendmachung bis zu sechs Monate), da auch Ortskenntnisse über günstige Nächtigungsmöglichkeiten den Mehraufwand nicht mindern. Der Mehraufwand entsteht ja durch Nächtigung grundsätzlich, da die Nächtigungsmöglichkeit am ständigen Wohnsitz nicht aufgehoben wird.

Ich beantrage aufgeführte Pauschalbeträge für Nächtigungen und gegebenenfalls Frühstück (im Falle freier Unterkunft des Dienstgebers ohne Frühstück) zu berücksichtigen.

< Gesamt Differenzwerbungskosten 2008 / 2009:

- Wien: 790,40 € / 338,40 €
- Selker: 178,40 € / 459,80 €
- Strobl: 165,60 € / 136,00 €
- weitere: 888,80 € / 2.241,40 €

GESAMT: 2.023,20 € / 3.175,60 €

< Gesamt Nächtigungskosten:

- Wien: 405,00 € / 150,00 €
- Selker: 45,00 € / 150,00 €

- Strobl: 0,00 € / 0,00 €
- weitere: 190,00 € / 422,10 €
GESAMT: 640,00 € / 722,10 €

Mit **Vorlagebericht vom 15. Februar 2012** wurde gegenständliche Berufung/Beschwerde dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt (gemäß § 323 Abs. 38 BAO nunmehr zuständig: Bundesfinanzgericht).

Im **Schreiben vom 26. Juli 2016** ersuchte der Richter die zuständige Amtsvertreterin die Berechnungen des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung nachvollziehbar darzustellen.

Im **Antwortschreiben vom 30. August 2016** gab die zuständige Amtsvertreterin hierzu bekannt, dass vor allem die Berechnung der Kilometergelder nicht mehr nachvollzogen werden könnten. Es würden keine Unterlagen mehr aufliegen.

Mit **Schreiben vom 6. September 2016** wurde dem Beschwerdeführer die Ansicht des nunmehr zuständigen Richters zur Kenntnis gebracht.

In einer gesonderten Tabelle (siehe Anhang) wurden die Berechnungen des Finanzamtes dargestellt und teilweise korrigiert.

Im Wesentlichen wurde der Beschwerdeführer auf die Problematik der Mehraufwendungen (Taggelder) und Mittelpunkt hingewiesen.

In einem **Telefonat vom 13. September 2016** erkundigte sich der Beschwerdeführer nochmals zu den Inhalten des oben genannten Schreibens.

Abschließend gab er bekannt, dass er mit der übermittelten Berechnung einverstanden sei, vor allem sei es kaum mehr möglich, detaillierte Unterlagen nachzureichen.

ENTSCHEIDUNG

A) Dem Erkenntnis wurde folgender Sachverhalt zugrunde gelegt:

Der Beschwerdeführer beantragte die Berücksichtigung von verschiedenen Reiseaufwendungen. Nach Darstellung in den Reiseaufzeichnungen wurden hier teilweise neue Mittelpunkte der Tätigkeiten geschaffen, sowie jahresübergreifend Aufwendungen geltend gemacht.

B) Rechtliche Würdigung

Nach der Bestimmung des § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen Werbungskosten. In diesem Zusammenhang normiert Z 9 leg.cit., dass Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft (Reisekosten) bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen Werbungskosten darstellen. Diese Aufwendungen sind ohne Nachweis ihrer Höhe als Werbungskosten anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 leg.cit.

ergebenden Beträge nicht übersteigen. Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen.

Der Begriff der Reise im Sinne des § 4 Abs. 5 EStG 1988 entspricht dem Begriff "Reise" im § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988, ist aber von der Dienstreise im Sinne des § 26 Z 4 EStG 1988 zu unterscheiden (VwGH 23.5.1984, 83/13/0087, VwGH 8.10.1988, 97/15/0073, BMF, RdW 1999, 375).

Eine Reise liegt dann vor, wenn sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten oder aus sonstigem betrieblichen Anlass vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit (Ort der Betriebsstätte oder Dienstort im Falle nichtselbstständig Tätiger) entfernt (VwGH 30.3.1960, 1816/59), ohne dass dadurch der bisherige Mittelpunkt der Tätigkeit aufgegeben bzw. ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird und es sich um eine Entfernung von der Betriebsstätte von mehr als 25km handelt.

Die gesetzliche Regelung, wonach bei Vorliegen einer Reise Verpflegungsmehraufwand im Wege pauschaler Taggelder als Betriebsausgaben oder Werbungskosten zu qualifizieren ist, findet ihre Begründung darin, dass einerseits einem Reisenden die besonderen preisgünstigen Verpflegungsmöglichkeiten am jeweiligen Aufenthaltsort meist nicht bekannt sind, und andererseits der Dispositionsrahmen bezüglich der Einnahme der Hauptmahlzeiten durch die Reisebewegung wesentlich eingeschränkt ist.

Hält sich jedoch - wie im gegenständlichen Beschwerdefall - ein Steuerpflichtiger aus beruflichen Gründen über einen längeren Zeitraum (in der Regel eine Woche) an demselben Ort auf, so kann nicht mehr vom Vorliegen einer Reise gesprochen werden (vgl. für viele VwGH 18.12.1990, 87/14/0149).

In seinem Erkenntnis vom 2.8.1995, 93/13/0099 hat der VwGH ausgesprochen, dass bei regelmäßig wiederkehrender (mindestens einmal wöchentlich) Tätigkeit an einem Einsatzort ebenfalls nur für eine Anfangsphase von 5 Tagen Tagesdiäten zustehen.

Abweichend von vorgenannter höchstgerichtlicher Auffassung wird in der Verwaltungspraxis die im Ergebnis für den Abgabepflichtigen günstigere Ansicht vertreten, dass im Falle wiederkehrender, aber nicht regelmäßiger Tätigkeit eine Anfangsphase von 15 Tagen pro Kalenderjahr zum Tragen kommt.

Wenn nun der Beschwerdeführer unter Hinweis auf die zum Themenbereich "weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit bei Dienstreisen nach dem 2. Tatbestand" getätigten Ausführungen in der Rz 721 der LStR 2002 ins Treffen führt, dass im streitgegenständlichen Fall Diäten in größerem Ausmaß als Werbungskosten anzuerkennen seien, ist diesem Vorbringen seitens des Gerichtes einleitend zu entgegnen, dass die LStR 2002 schon ob ihrer Rechtsqualität als Erlass (Verwaltungsverordnung) zwar von den (weisungsgebundenen) Bediensteten der Finanzverwaltung anzuwenden sind, für das Verwaltungsgericht jedoch keine beachtliche Rechtsquelle darstellen. Mit anderen Worten ausgedrückt, besteht für das Gericht die zwingende Verpflichtung den streitgegenständlichen Sachverhalt anhand gesetzlicher Vorschriften, respektive der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu würdigen.

Ungeachtet dessen, dass im vorliegenden Fall eine Auszahlung von Reisekostenersätze aus Anlass von Dienstreisen nach § 26 Z 4 EStG 1988 nicht erfolgt ist und demzufolge das Ausmaß der ertragsteuerliche Berücksichtigung der Reisekosten als Werbungskosten exklusiv nach der Norm des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 zu beurteilen ist, ist der Vollständigkeit halber hinsichtlich der Ausführungen der Rz 721, wonach in Analogie zu § 26 Abs. 2 ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit erst nach einem Zeitraum von sechs Monaten begründet werde, festzuhalten, dass vorgenannter Analogieschluss einerseits nicht aus dem Gesetz klar erkennbar ist, andererseits dieser im Ergebnis eine beträchtliche - nicht im Sinne der gleichmäßigen Behandlung aller Abgabepflichtiger (§ 114 BAO) gelegene - Differenzierung zur Fünftagesfrist der eintägigen Dienstreisen herbeiführt (in diesem Zusammenhang wird auch auf die Ausführungen in Jakom/Lenneis EStG 2012, § 26 Rz 13 verwiesen).

Unter Beachtung dieser gesetzlichen und verfahrensrechtlichen Ausführungen wurde die Berechnung dem Beschwerdeführer zur Kenntnis gebracht (siehe Beilage – Berechnungsblatt Werbungskosten).

Nachdem dieser hierzu keine Einwendungen vorgebracht hat, werden diese Daten nunmehr der Festsetzung der Einkommensteuer zugrunde gelegt.

C) Revision:

Gemäß § 25a VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Gemäß den klaren gesetzlichen Regelungen und dem zugrundliegenden Sachverhalt ist keine gegensätzlich Rechtsprechung noch sonstige Gründe zu erkennen, die eine Zustimmung zur Revision rechtfertigen würden.

Linz, am 15. September 2016