

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. R in der Beschwerdesache Bf, adr., gegen den Bescheid des Finanzamtes W 1/23 vom 10.01.2013 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2011 zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe sowie dem beiliegenden Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

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

## Entscheidungsgründe

In der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2011 machte der Beschwerdeführer (Bf.) Reisekosten iHv € 7.999,20 und Aufwendungen für Familienheimfahrten iHv € 898,90 als Werbungskosten geltend.

Mit Ersuchen um Ergänzung vom 15.10.2012 wurde der Bf. vom Finanzamt aufgefordert, die Reisekosten anhand eines Fahrtenbuches, Bus-, Bahn- oder Flugtickets nachzuweisen und den beruflichen Zusammenhang durch die einzelnen Dienstaufträge zu dokumentieren. Weiters wurde er ersucht, eine Bestätigung des Arbeitgebers, wonach er keinerlei Kostenersätze für diese Dienstfahrten erhalten hat, vorzulegen. Sollte der Bf. für die Dienstfahrten das eigene Kfz benutzt haben, wurde er um Vorlage des Zulassungsscheines gebeten.

Dieses Ergänzungsersuchen blieb unbeantwortet.

Mit Bescheid vom 10.1.2013 wurde die Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2011 durchgeführt, wobei das Finanzamt die geltend gemachten Reisekosten in Ermangelung deren Nachweises nicht als Werbungskosten anerkannt hat.

Die geltend gemachten Aufwendungen für Familienheimfahrten wurden als Werbungskosten berücksichtigt.

Mit Eingabe vom 2.2.2013 erhob der Bf. gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 das Rechtsmittel der Berufung und brachte vor, dass er als Montagearbeiter an verschiedenen Einsatzorten gearbeitet habe. Da er seinen Wohnsitz in Polen habe, hätten die Einsätze immer über 24 Stunden gedauert, so dass er Anspruch auf Berücksichtigung der Kosten habe.

Der Bf. gab seine Einsatzorte wie folgt bekannt:

10.01. - 26.02. S (47 Tage)  
28.02. - 08.04. K (39 Tage)  
10.04. - 14.04. I (4 Tage)  
16.04. - 01.06. J (46 Tage)  
06.06. - 22.06. Z (16 Tage)  
27.06. - 22.12. W (151 Tage)

Abschließend beantragte der Bf. die Berücksichtigung der in der Erklärung geltend gemachten Aufwendungen.

Der Berufung beigelegt wurde eine Zusammenstellung der Baustellen in Österreich 2011 und eine Auflistung der Kunden des Arbeitgebers des Bf.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 4.7.2013 änderte die Abgabenbehörde den Einkommensteuerbescheid 2011 dahingehend ab, dass insgesamt ein Betrag iHv € 790,00 (€ 650,00 Familienheimfahrten, € 140,00 Doppelte Haushaltsführung) als Werbungskosten berücksichtigt wurde. Begründend führte das Finanzamt aus, dass die beantragten Fahrtkosten jene Kosten seien, die anfielen, um vom ausländischen Wohnsitz zum Tätigkeitsort in Österreich zu gelangen. Diese Kosten wären durch den Verkehrsabsetzbetrag abgegolten. Bei größeren Wegstrecken sei ein Pendlerpauschale vorgesehen. Hiezu müssten jedoch öfter als 10x pro Monat die Fahrtstrecken zwischen Wohnort-Dienstort-Wohnort anfallen. Diese Voraussetzung sei in vorliegendem Fall nicht erfüllt. Den übermittelten Unterlagen zufolge hätten die Aufenthalte in Österreich immer mehrere Tage gedauert. Für derartige Reisekosten seien Familienheimfahrten belegmäßig nachzuweisen. Diese Familienheimfahrten seien jedoch betraglich mit dem höchsten Pendlerpauschale limitiert.

Der Bf. habe weder im Vorhalteverfahren noch im Rechtsmittel Belege hinsichtlich der beantragten Reisekosten vorgelegt. Die Reisekosten seien daher gem. § 184 BAO in Höhe der im Jahr 2012 beantragten Aufwendungen geschätzt worden.

Im Vorlageantrag vom 25.7.2013 führte der Bf. aus, dass er polnischer Staatsbürger sei und seinen Wohnsitz und Lebensmittelpunkt in Polen habe.

Für die Heimfahrt mit Firmenfahrzeugen seien ihm € 898,90 berechnet worden. Als von seiner polnischen Firma entsandter Montagearbeiter habe er in Österreich an verschiedenen Einsatzorten gearbeitet. Für die Dienstreisen, die immer über 24 Stunden dauerten, habe er Anspruch auf Tagesgelder von € 26,40 pro Tag. Eine Bestätigung des

Arbeitgebers (in Deutsch) habe er bereits eingereicht. Anschließend listete der Bf. - wie bereits in der Berufung - seine Arbeitseinsätze auf und führte aus:

*"Eine Dienstreise ist dann gegeben, wenn man außerhalb seines Dienstortes (Büro, Werkstatt, 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). Ist eine tägliche Heimkehr zum ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) nicht zumutbar, können Tagesgelder für eine Tätigkeit am selben Ort sechs Monate lang steuerfrei täglich ausbezahlt werden."*

Die Schätzung der Kosten sei nicht gerechtfertigt, weil er alle Nachweise in deutscher Sprache vorgelegt habe (die Bescheinigung füge er erneut bei).

Mit zweiter Berufungsvorentscheidung vom 14.8.2013 anerkannte das Finanzamt zusätzliche Werbungskosten iHv € 765,60 (insgesamt € 1.555,60) und führte aus, dass die Begründung eines weiteren Mittelpunktes der Tätigkeit anzunehmen sei, wenn sich die Dienstverrichtung auf einen anderen Einsatzort durchgehend oder wiederkehrend über einen längeren Zeitraum erstrecke. Wird die Tätigkeit durchgehend ausgeübt und eine Anfangsphase von 5 Tagen überschritten, so entstehe wie bei den Arbeitseinsätzen ein neuer Mittelpunkt der Tätigkeit. Nur für die Anfangsphasen von 5 Tagen in einem neuen Einsatzgebiet stünden Tagesgelder zu. Daher könnten nur für 29 Tage Tagesgelder anerkannt werden.

Im Vorlageantrag vom 11.9.2013 wandte der Bf. - nach Wiedergabe der Bestimmung des § 26 Z 4 EStG - im Wesentlichen ein, dass er nach dieser Gesetzesstelle Anspruch auf Abzug der geltend gemachten Tagesgelder iHv € 7.999,20 habe. Eine Begrenzung der Tagesgelder sei nicht zulässig.

Mit Ergänzungersuchen vom 1.10.2013 wurde dem Bf. mitgeteilt, dass die von ihm zitierte Bestimmung des § 26 Z 4 EStG nicht der derzeit geltenden Fassung entspreche. Weiters seien die beantragten Werbungskosten nach § 16 EStG zu beurteilen. Der Bf. wurde ersucht, eine Stellungnahme abzugeben und den Vorlageantrag zurückzuziehen.

Im Schreiben vom 17.10.2013 führte der Bf. aus, dass er kein Steuerfachmann sei und deshalb wahrscheinlich die Paragrafentexte verwechselt habe. Dies ändere aber nichts an der Tatsache, dass die Nichtberücksichtigung der Reisekosten nicht gerechtfertigt sei. Anschließend wiederholte der Bf. sein bisheriges Vorbringen.

*Das Bundesfinanzgericht erwogen:*

## Sachverhalt:

Der Bf. ist polnischer Staatsbürger und hat seinen Wohnsitz in Polen. Er ist bei einem polnischen Unternehmen beschäftigt und hat im Jahr 2011 als Montagearbeiter auf nachstehenden Baustellen in Österreich gearbeitet:

- 10.01. - 26.02. S (47 Tage)
- 28.02. - 08.04. K (39 Tage)
- 10.04. - 14.04. I (4 Tage)
- 16.04. - 01.06. J (46 Tage)
- 06.06. - 22.06. Z (16 Tage)
- 27.06. - 22.12. W (151 Tage)

Sein Arbeitgeber leistete keine Kostenersätze gem. § 26 Z 4 EStG.

Für die Familienheimfahrten sind dem Bf. im Jahr 2011 Aufwendungen iHv insgesamt € 898,90 angefallen.

## Beweiswürdigung:

Der festgestellte Sachverhalt gründet sich auf den Akteninhalt und das Vorbringen des Bf. Rechtslage und Erwägungen

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. 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. Dabei steht das volle Tagesgeld für 24 Stunden zu. Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen.

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

Zum Vorbringen des Bf. betreffend Vorliegen einer Dienstreise ist festzuhalten, dass die "Dienstreise" nach § 26 Z 4 EStG von einer "Reise" im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG zu unterscheiden ist. Beide Begriffe dürfen keinesfalls gleichgesetzt werden.

§ 26 Z 4 regelt, unter welchen Voraussetzungen Reisekostenersätze des Arbeitgebers nicht zu den steuerbaren Einkünften des Dienstnehmers gehören. § 16 Abs. 1 Z 9 EStG regelt den Abzug von Reisekosten als Werbungskosten (Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Band III B, Rz 1 zu § 16 Abs. 1 Z 9).

Aus dem Jahreslohnzettel ist ersichtlich, dass der Arbeitgeber des Bf. keine Reisekostenersätze nach § 26 Z 4 EStG geleistet hat.

Eine Reise iSd § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 liegt nach der Judikatur dann vor, wenn sich der Steuerpflichtige aus beruflichem Anlass von seinem Mittelpunkt der Tätigkeit entfernt, die Entfernung mindestens 25 km beträgt (VwGH 11.6.1991, 91/14/0074), bei Inlandsreisen eine Reisedauer von mehr als drei Stunden bzw. bei Auslandsreisen eine Reisedauer von mehr als fünf Stunden vorliegt und an dem Ort, an den sich der Steuerpflichtige begibt, kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird (VwGH 21.11.1991, 90/13/0101).

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. VwGH 15.11.1994, 90/14/0216; Lenneis in Jakom, EStG, §16 Rz 43 ff).

Nachstehende Einsatzorte hat der Bf. nachgewiesen:

- 10.01. - 26.02. S (47 Tage)
- 28.02. - 08.04. K (39 Tage)
- 10.04. - 14.04. I (4 Tage)
- 16.04. - 01.06. J (46 Tage)
- 06.06. - 22.06. Z (16 Tage)
- 27.06. - 22.12. W (151 Tage)

Dieser Aufstellung ist zu entnehmen, dass der Bf. an den jeweiligen Einsatzorten - mit Ausnahme von I, wo er sich lediglich vier Tage aufgehalten hat - länger als eine Woche tätig war. Unter Berücksichtigung obiger Ausführungen ergibt sich somit, dass hinsichtlich der Reisen des Bf. nach S, K, J, Z und W nach den ersten fünf Tagen jeweils ein weiterer Tätigkeitsmittelpunkt begründet wurde und daher insoweit keine Reise mehr vorliegt. Es erscheint daher gerechtfertigt, für die ersten 5 Tage (1 Arbeitswoche) dieser auswärtigen Tätigkeiten in S, K, J, Z und W sowie für die Tätigkeit in I im Ausmaß von vier Tagen, sohin für insgesamt 29 Tage, jeweils einen Verpflegungsmehraufwand von € 26,40 pro Tag als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Die als Werbungskosten anzuerkennenden Reisekosten betragen somit € 765,60.

Eine darüber hinausgehende Berücksichtigung von Tagesgeldern im Jahr 2011 ist jedoch nicht möglich, da davon auszugehen ist, dass nach einer Woche die günstigeren bzw. günstigsten Verpflegungsmöglichkeiten bekannt waren (siehe Rechtsprechung des VwGH).

Hinsichtlich der geltend gemachten Familienheimfahrten ist auszuführen:

Familienheimfahrten sind die Fahrten zwischen Berufs- und Familienwohnsitz, also zwischen zwei Wohnungen. Es liegt sohin ein Sachverhalt vor, der grundsätzlich in den Bereich der privaten Lebensführung zu verweisen wäre. Steuerlich absetzbar werden diese Kosten nur dann, wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltungsführung vorliegen, und nur insoweit, als den Steuerpflichtigen ein Mehraufwand trifft und die durch §20 Abs. 1 Z 2 lit. e gesetzte Begrenzung mit dem höchsten Pendlerpauschale nicht überschritten wird (Lenneis in Jakom, EStG, §16 Rz 56, Stichwort "Doppelte Haushaltungsführung, i) Abzugsfähige Kosten für Familienheimfahrten").

Im Vorlageantrag vom 25.7.2013 führte der Bf. aus, dass ihm (von seinem Arbeitgeber) für die Heimfahrt mit Firmenfahrzeugen € 898,90 berechnet worden seien.

In der vom Bf. vorgelegten "Baustellenzusammenstellung Österreich 2011" sind auch die "Abzüge für Privatreisen" enthalten. Daraus ist ersichtlich, dass vom Arbeitgeber des Bf. für solche "Privatreisen" insgesamt ein Betrag iHv € 898,90 in Rechnung gestellt wurde.

Da der Bf. somit die Aufwendungen für Familienheimfahrten sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach nachgewiesen hat, waren die vom Bf. geltend gemachten Kosten im beantragten Ausmaß als Werbungskosten iSd § 16 Abs.1 EStG 1988 anzuerkennen.

Der angefochtene Bescheid war daher abzuändern.

### **Zur Frage der Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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.

Die zu lösende Rechtsfrage der Berücksichtigung von Reisekosten gem. § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 bei Begründung eines (weiteren) Mittelpunktes der Tätigkeit wurde im Einklang mit der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes beantwortet. Bei der Frage, ob dem Bf. ein Nachweis tatsächlich für Familienheimfahrten getätigter Ausgaben gelungen ist, handelt es sich um eine Tatfrage, mit der keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung verbunden ist.

