

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Beschwerdesache des Bf., vertreten durch Steuerberater gegen den Bescheid des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt vom 5. Dezember 2013, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2012 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde vom 19. Dezember 2013 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

## Entscheidungsgründe

Zunächst wurde der als Expatriate tätige Bf. mit Vorhalt vom 26. September 2013 aufgefordert, seine in der Arbeitnehmererklärung 2012 in der Höhe von 7.268,90 Euro als Werbungskosten geltend gemachten Reiseaufwendungen detailliert aufzugliedern. Aus der in der mit 4. November 2013 datierten Vorhaltsbeantwortung ging ein Aufenthalt des Bf. in V im Ausmaß von 144 Tagen, respektive daraus resultierende Reisekosten von 4.708,80 Euro hervor. Betreffend die Berechnungsmodalitäten führte die steuerliche Vertretung des Bf. aus, dass dieser die Verpflegungs- und Nächtigungsaufwendungen aus Eigenem getragen habe, bzw. die Aufwendungen auf Basis der Tages- und Nächtigungsgebühren als Werbungskosten zum Ansatz gebracht habe.

In der Folge wurde der Bf. mit Bescheid vom 5. Dezember 2013 zur Einkommensteuer 2012 veranlagt, wobei das Finanzamt betreffend die Reisen nach V die Auffassung vertrat, dass der Bf. an vorgenanntem Ort - mit Ausnahme einer Anfangsphase von 15 Tagen - einen weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit begründet habe und demzufolge nur Diäten im Ausmaß von 490,50 Euro zum Tragen kommen und insoweit eine Reduktion der Reiseaufwendungen von 4.218,30 Euro vorzunehmen sei.

Mit Schriftsatz vom 19. Dezember 2013 wurde gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 Berufung erhoben und hierbei seitens der steuerlichen Vertretung ins Treffen geführt, dass in Ansehung der Verwaltungspraxis (LStR, Rz 721ff) betreffend die Reisen nach V

eine sogenannte große Dienstreise gehandelt habe, mit der Folge, dass der Arbeitsort erst nach einem Zeitraum von 6 Monaten einen weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit bilde. In Anbetracht der Tatsache, dass der Bf. im Jahr 2011 mit Unterbrechungen 22 Tage bzw. im Jahr 2012 144 Tage in V tätig geworden sei, seien ob des Nichtüberschreitens von 183 Tagen die Diäten im beantragten Ausmaß von 4.708,80 Euro anzuerkennen.

In der Folge wies die Abgabenbehörde die Berufung mit BVE vom 20. Juni 2014 als unbegründet ab, wobei der Bf. auf den Umstand verwiesen wurde, dass die im Rechtsmittel aufgezeigten, in der Verwaltungspraxis entwickelten Berechnungsmodalitäten nur auf Reisekosten, die gemäß § 26 EStG 1988 in Form steuerfreier Ersätze des Dienstgebers zutreffe, während bei auf der Norm des § 16 EStG 1988 basierenden Reisen an wiederkehrend bereiste Orte nach Ablauf von 15 Tagen ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet werde, mit der Folge, dass ab dem 16. Tag ein auf Basis von Tagesdiäten errechneter Werbungskostenabzug nicht mehr zum Tragen komme.

Mit Schriftsatz vom 15. Juli 2014 wurde ein Antrag auf Vorlage des Rechtsmittels an das BFG gestellt und unter grundsätzlicher Bezugnahme auf das bisherige Vorbringen ergänzend auf das in der Rz 225b der LStR 2002 zitierte Erkenntnis des VwGH vom 20.12. 2000, 97/13/0111 verwiesen.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

#### **1. Festgestellter Sachverhalt**

In der Folge legt das BFG seinem Erkenntnis nachstehend festgestellten Sachverhalt zu Grunde:

Nach den, dem Finanzamt vorgelegten Aufzeichnungen des Bf. war dieser für seinen Dienstgeber im streitgegenständlichen Zeitraum - unterbrochen durch Reisen an andere Orte - an insgesamt 144 Tagen in V tätig. Betreffend die Verrechnung der Reisekosten wurden den schlüssig und nachvollziehbaren Angaben des Bf. gemäß seitens des Dienstgebers Flug- und Hotelkosten teilweise ersetzt. Demgegenüber ist eine steuerfreie Auszahlung der Ersätze für den nunmehr im Ausmaß von 4.708,80 Euro als Werbungskosten beantragten Verpflegungs- und Nächtigungsaufwand nicht erfolgt. Der Bf. vertritt unter Hinweis auf die zum Themenbereich "große Dienstreise" in den LStR 2002 getätigten Ausführungen (Rz 721 ff), die Auffassung der steuerfreien Auszahlung von Tagesdiäten für den Zeitraum von **sechs Monaten**, respektive - im Falle der (Selbst)Kostentragung - die Anerkennung der Aufwendungen als Werbungskosten in vorgenanntem Ausmaß.

#### **2. Rechtliche Würdigung**

Der unter Punkt 1 des Erkenntnisses festgestellte Sachverhalt war vom BFG wie folgt zu würdigen:

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 dar stellen. 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 25 km handelt.

Mittelpunkt der Tätigkeit ist jedenfalls der Ort der Betriebsstätte, in welcher der Steuerpflichtige Innendienst verrichtet. Erstreckt sich die Tätigkeit des Steuerpflichtigen auf zwei oder mehrere Tätigkeitsmittelpunkte, so ist der Aufenthalt an ihnen keine Reise, sodass eine Berücksichtigung von Verpflegungsmehraufwendungen nicht erfolgen kann. Mittelpunkt der Tätigkeit kann nicht nur ein (statischer) einzelner Ort (politische Gemeinde), sondern auch ein mehrere Orte umfassendes Einsatzgebiet sein. Nach der Verwaltungspraxis liegt auch dann keine Reise im obigen Sinne vor, wenn der ständige Arbeitsplatz ein beweglicher Arbeitsplatz ist (das Fahrzeug ist "Mittelpunkt der Tätigkeit"). Wird an einem Einsatzort, in einem Einsatzgebiet oder bei Fahrtätigkeit ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet, stehen Tagesgelder nur für eine Anfangsphase zu (vgl. Bernold/Mertens, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2012, S. 195 f). In diesem Fall ist in typisierender Betrachtungsweise davon auszugehen, dass die günstigen Verpflegungsmöglichkeiten bekannt sind und daher kein zu Werbungskosten führender Mehraufwand für Verpflegung entsteht.

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 ein Mal 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 Bf. 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 im Ausmaß von 144 Tagen als Werbungskosten anzuerkennen seien, ist diesem Vorbringen seitens des BFG 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 BFG 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 BAO 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).

Ebenso vermag auch der Hinweis aus das in der Rz 225 b der LStR 2002 verzeichnete Erkenntnis des VwGH v. 20.12.2000, 07/13/0111 der Beschwerde nicht zum Erfolg zu verhelfen, da in diesem seitens des Höchstgerichtes festgehalten wird, dass als Vorteile aus dem Dienstverhältnis zu qualifizierende und demzufolge dem Lohnsteuerabzug unterworfenen Kostenersätze des Arbeitgebers beim Arbeitnehmer zu Werbungskosten führen kann.

In Ansehung vorstehender Ausführungen vermag das BFG in der Anerkennung der aus den Reisen nach V herrührenden Tagesdiäten **im Ausmaß von 15 Tagen** keine Rechtswidrigkeit zu erblicken und es war daher wie im Spruch zu befinden.

### **3. Zulässigkeit einer Revision**

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist die Revision dann zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Ein derartige Rechtsfrage liegt nicht vor, da sich im gegenständlichen Fall das Erkenntnis des BFG einerseits direkt aus dem Gesetz ergibt und andererseits auch nicht von der ständigen Rechtsprechung des VwGH abgewichen wird.

Wien, am 19. Jänner 2015