

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Stb, vom 31. März 2014, gegen den Bescheid des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln vom 14. Februar 2014, FA 22 1234, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2008, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

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

Entscheidungsgründe

Strittig ist die Anerkennung von Reisekosten in Form von Tagesgeldern und Frühstückskosten.

Der Beschwerdeführer (Bf.) war im Streitjahr Unternehmensberater bei der Fa. Z GmbH in Wien und nahm an diversen Schulungen bzw. Projekten im Ausland teil.

In der am 29. Dezember 2013 elektronisch eingebrachten Erklärung zur AN-Veranlagung 2008 beantragte er u.a. die Berücksichtigung von „Sonstigen Werbungskosten“ (KZ 724) i.H.v. 3.755,80 €, da der Arbeitgeber nur ein reduziertes Tagesgeld bezüglich seiner Auslandsaufenthalte bei der Lohnabrechnung für das Jahr 2008 berücksichtigt hat.

Im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 vom 14. Februar 2014 wurden vom Finanzamt hingegen nur Reisekosten i.H.v. 762,60 € (KZ 721) berücksichtigt und wie folgt begründet:

Ein Verpflegungsmehraufwand (Tagesgelder) kann nur dann berücksichtigt werden, wenn das Reiseziel mindestens 25 km entfernt ist, die Reise mehr als drei Stunden (im Ausland länger als fünf Stunden) dauert und kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird.

Ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit wird begründet, wenn man länger als 5 Tage durchgehend oder regelmäßig wiederkehrend (z.B. wöchentlich an einem Tag) an einem Einsatzort tätig ist.

Wenn ein Ort auf Grund eines durchgehenden oder regelmäßig wiederkehrenden Einsatzes zu einem Mittelpunkt der Tätigkeit wird, können Tagesgelder daher nur für die ersten 5 Tage abgesetzt werden. Und diese auch nur dann, wenn man erstmals oder zuletzt vor mehr als 6 Monaten an diesem Ort tätig war.

Die Tagesgelder für Zürich (CH) und Chicago (USA) konnten somit nur für die ersten fünf Tage berücksichtigt werden.

Frühstückskosten sind nur dann zusätzlich absetzbar, wenn für Nächtigungen eine Unterkunft unentgeltlich vom Dienstgeber zur Verfügung gestellt wird. Da dies nicht nachgewiesen wurde, konnten keine Frühstückskosten gewährt werden.

In der dagegen am 31. März 2014 eingebrachten Beschwerde führt der Bf. im Wesentlichen wie folgt aus:

Bei den geltend gemachten Reisekosten handle es sich nicht um Reisen im Sinne des § 16 EStG 1988, sondern um Dienstreisen im Sinne des § 26 Z 4 EStG 1988, die dem 2. Tatbestand gem. RZ 700 LStR zuzuordnen seien, da der Bf. so weit vom ständigen Wohnort arbeite, dass ihm eine tägliche Rückkehr an seinen ständigen Wohnsitz nicht zugemutet werden könne.

Gem. RZ 721 LStR sei davon auszugehen, dass erst nach einem Zeitraum von sechs Monaten analog zu § 26 Abs. 2 BAO ein neuer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet werde.

Bis zu diesem Zeitpunkt stünden dem Bf. die Tages- und Nächtigungsgelder in voller Höhe steuerfrei zu. Der Arbeitgeber des Bf. zahle die Taggelder jedoch nicht in der gesetzlich zustehenden maximalen Höhe aus, sondern zu niedrigeren Sätzen, weshalb der Bf. den Unterschiedsbetrag zu den gesetzlich zustehenden Taggeldern im Rahmen der AN-Veranlagung geltend mache.

Bezüglich der geltend gemachten Frühstückskosten werde noch die Bestätigung des Arbeitgebers über die kostenlose Zurverfügungstellung einer Nächtigungsmöglichkeit nachgereicht werden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 9. Mai 2014 gab das Finanzamt dem Beschwerdebegehren teilweise statt und berücksichtigte Reiseaufwendungen (KZ 721) i.H.v. insgesamt 742,85 €.

Der Bf. stellte daraufhin am 8. Juni 2014 einen Vorlageantrag an das Bundesfinanzgericht und führt ergänzend zu seinen bisherigen Beschwerdevorbringen u.a. aus, dass ihm nicht nur aufgrund der Ortsunkundigkeit, sondern auch aufgrund der Kaufkraftdifferenz berufsbedingte Verpflegungsmehraufwendungen erwachsen seien.

Betreffend seiner Aufenthalte in Deutschland wäre die „15-Tage-Regel“ anzuwenden, da der jeweilige Aufenthalt nicht durchgehend mindestens 5 Tage an diesem Ort gedauert hätte.

Betreffend den USA-Aufenthalt seien nach Meinung des Bf. zwischen Juni und November 2008 mehr als 6 Monate vergangen.

Das Bundesfinanzgericht teilte mit Vorhalt vom 14. Februar 2018 dem Bf. seine Ansicht mit, wonach im Streitjahr 2008 folgende Reisekosten i.H.v. insgesamt 861,10 € anzuerkennen seien:

	Land	Vom AG ausbez.	It. B		I	It. BFG Kaufkraft- ausgleich	It. BFG Reisekosten
			Taggeld	Taggeld			
			Reisekosten				
07.01.2008	CH	12,00	36,80	24,80	I		24,80
08.01.2008	CH	32,00	36,80	4,80	I		4,80
09.01.2008	CH	32,00	36,80	4,80	I		4,80
10.01.2008	CH	32,00	36,80	4,80	I		4,80
11.01.2008	CH	32,00	36,80	4,80	I		4,80
					I		
21.04.2008	D		35,30	35,30	I		35,30
22.04.2008	D		35,30	35,30	I		35,30
23.04.2008	D		35,30	35,30	I		35,30
24.04.2008	D		35,30	35,30	I		35,30
					I		
16.06.2008	USA		52,30	52,30	I		52,30

17.06.2008	USA	52,30	52,30		52,30
18.06.2008	USA	52,30	52,30		52,30
19.06.2008	USA	52,30	52,30		52,30
20.06.2008	USA	52,30	52,30		52,30
16.07.2008	D	35,30	35,30		35,30
17.07.2008	D	35,30	35,30		35,30
18.07.2008	D	35,30	35,30		35,30
13.10.2008	IT	35,80	35,80		35,80
14.10.2008	IT	35,80	35,80		35,80
15.10.2008	IT	35,80	35,80		35,80
16.10.2008	IT	35,80	35,80		35,80
17.10.2008	IT	35,80	35,80		35,80
03.11.2008	USA	52,30		26,40	25,90
04.11.2008	USA	52,30		26,40	25,90
05.11.2008	USA	52,30		26,40	25,90
06.11.2008	USA	52,30		26,40	25,90
07.11.2008	USA	52,30		26,40	25,90
19.12.2008	SK	31,00	31,00		
Summe:			762,60		861,10

Mit Antwortschreiben vom 19. Februar 2018 (Poststempel) erhob der Bf. keine weiteren Einwendungen gegen die beabsichtigte Festsetzung des BFG betreffend Reisekosten i.H.v. insgesamt 861,10 €, und verzichtete auch auf die belegmäßige Vorlage und den Nachweis betreffend der strittigen Frühstückskosten.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Folgender Sachverhalt wurde als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Der Bf. war im Streitjahr Unternehmensberater bei der Fa. Z GmbH in Wien und nahm an diversen Schulungen bzw. Projekten im Ausland teil, wobei folgende Auslandsaufenthalte lt. den vorgelegten Unterlagen im gegenständlichen Fall berücksichtigt werden können (siehe auch BFG-Vorhalt vom 14. Februar 2018):

- Aufenthalt Schweiz vom 7.-11.1.2008
- Aufenthalt Deutschland vom 21.-24.4.2008
- Aufenthalt USA vom 16.-20.6.2008
- Aufenthalt Deutschland vom 16.-18.7.2008
- Aufenthalt Italien vom 13.-17.10.2008
- Aufenthalt USA vom 3.-7.11.2008

Dieser Sachverhalt war rechtlich folgendermaßen zu würdigen:

Eine "Dienstreise" im Sinne des § 26 Z 4 EStG 1988 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. Der Dienstreisebegriff ist relativ weit. Vom Arbeitgeber aus Anlass einer Dienstreise gezahlte Reisekostenersätze sind innerhalb bestimmter Grenzen steuerfrei.

Erhält der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber keine oder nur einen Teil der steuerlich zulässigen Reisekostenersätze, kann er seine Aufwendungen ganz oder zum Teil als Werbungskosten („Differenzwerbungskosten“) geltend machen.

Allerdings müssen die (im Vergleich zur Dienstreise strenger) Voraussetzungen (Reiseentfernung und Reisedauer) für eine „beruflich veranlasste Reise“ vorliegen.

Tagesgelder sind allerdings nicht absetzbar, wenn ein neuer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird.

Erfolgt innerhalb von sechs Kalendermonaten kein Einsatz am neuen Mittelpunkt der Tätigkeit, lebt der Anspruch auf Tagesgelder wieder neu auf.

Setzt eine "Reise" auf jeden Fall eine zurückgelegte Mindestentfernung voraus, beginnt eine "Dienstreise" mit dem Verlassen des Dienstortes.

"Dienstreisen" sind Reisen über Auftrag des Arbeitgebers und setzen demzufolge ein bestehendes Dienstverhältnis voraus.

Bei "Reisen" ist im Gegensatz zu "Dienstreisen" zu beachten, dass nach Lehre und ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eine "Reise" sowohl im Sinne des § 4 Abs. 5 EStG 1988 als auch im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 nur dann vorliegt, wenn somit eine Entfernung vom Betriebsort (Ort der beruflichen Tätigkeit) von zumindest 25 km erreicht wird. Bei der Berechnung der Entfernung zum Betriebsort ist dabei von der jeweils kürzesten Wegstrecke zum Zielort auszugehen.

Außer der Mindestentfernung von 25 km zum Betriebsort muss eine Mindestreisedauer vorliegen, damit für eine Reise Tagesgeld zusteht.

Nur wenn eine Nächtigung erforderlich ist, sind für den ersten Zeitraum von rund einer Woche Verpflegungsmehraufwendungen zu berücksichtigen (vgl. VwGH vom 30.10.2001, 95/14/0013).

Eine "Mindestreisedauer" als Voraussetzung für einen Tagesgeldanspruch ist aus § 26 Z 4 EStG 1988 ableitbar.

Gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 liegt neben dem 1. Tatbestand auch dann eine Dienstreise vor, wenn ein Arbeitnehmer über Auftrag des Arbeitgebers so weit weg von seinem ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) arbeitet, dass ihm eine tägliche Rückkehr an seinen ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) nicht zugemutet werden kann (2. Tatbestand).

Eine Dienstreise liegt jedoch nur bis zur Begründung eines weiteren Mittelpunkts der Tätigkeit vor.

Aufgrund der o.a. gesetzlichen Bestimmungen, stehen demnach im gegenständlichen Fall dem Bf. folgende Reiseaufwendungen als Werbungskosten (wie dem Bf. bereits am 14. Februar 2018 zur Kenntnis gebracht), zu:

Unter zugrunde Legung der VwGH-Judikatur (VwGH vom 20.4.1999, 98/14/0156; 2.8.1995, 93/13/0099; 30.10.2001, 95/14/0013) zur Anerkennung von Reisekosten als Werbungskosten und dem Verzicht des Bf. auf Berücksichtigung von Frühstücksaufwendungen (siehe Schreiben vom 16. Februar 2018), stehen nach Ansicht des BFG aufgrund der vorgelegten Unterlagen folgende Werbungskosten (Reisekosten; KZ 721) i.H.v. insgesamt 861,10 € im Streitjahr 2008 zu (alle Beträge in €):

Land	Vom AG	It. BFG	It. BFG
	ausbez.	Kaufkraft-	
	Taggeld	Taggeld	ausgleich
			Reisekosten

07.01.2008	CH	12,00	36,80	24,80
08.01.2008	CH	32,00	36,80	4,80
09.01.2008	CH	32,00	36,80	4,80
10.01.2008	CH	32,00	36,80	4,80
11.01.2008	CH	32,00	36,80	4,80
21.04.2008	D		35,30	35,30
22.04.2008	D		35,30	35,30
23.04.2008	D		35,30	35,30
24.04.2008	D		35,30	35,30
16.06.2008	USA		52,30	52,30
17.06.2008	USA		52,30	52,30
18.06.2008	USA		52,30	52,30
19.06.2008	USA		52,30	52,30
20.06.2008	USA		52,30	52,30
16.07.2008	D		35,30	35,30
17.07.2008	D		35,30	35,30
18.07.2008	D		35,30	35,30
13.10.2008	IT		35,80	35,80
14.10.2008	IT		35,80	35,80
15.10.2008	IT		35,80	35,80
16.10.2008	IT		35,80	35,80
17.10.2008	IT		35,80	35,80
03.11.2008	USA		52,30	26,40
04.11.2008	USA		52,30	26,40
05.11.2008	USA		52,30	26,40
06.11.2008	USA		52,30	26,40

07.11.2008	USA	52,30	26,40	25,90
------------	-----	-------	-------	-------

19.12.2008	SK	31,00
------------	----	-------

Summe (KZ 721): **861,10**

ad Zürich (CH): Hier erfolgte der Kaufkraftausgleich bereits durch das vom Dienstgeber ausbezahlte Taggeld. Der Unterschiedsbetrag steht für die ersten 5 Tage (= Anfangsphase) gem. § 16 EStG 1988 als Werbungskosten zu.

ad Kronberg (D): Das Taggeld steht nach der 15-Tage-Regel (= wiederkehrender Einsatz) lt. obiger Tabelle in voller Höhe zu, da der Dienstgeber für diese Aufenthalte keine Taggelder ausbezahlt hat.

ad Chicago (USA): Das Taggeld steht nach der 5-Tage-Regel lt. obiger Tabelle für den ersten Aufenthalt vom 16.-20. Juni 2008 in voller Höhe zu, da der Dienstgeber für diese Aufenthalte keine Taggelder ausbezahlt hat.

Für den zweiten Aufenthalt vom 3.-7. November 2008 ist auch ein Kaufkraftausgleich i.H.v. 26,40 € zu berücksichtigen, weshalb bei diesem Aufenthalt Werbungskosten i.H.v. 25,90 € (= 52,30 – 26,40) pro Tag zu stehen.

ad Rom (IT): Das Taggeld steht nach der 5-Tage-Regel lt. obiger Tabelle in voller Höhe zu, da der Dienstgeber für diesen Aufenthalt keine Taggelder ausbezahlt hat.

ad Bratislava (SK): Für den eintägigen Aufenthalt am 19. Dezember 2008 steht kein Taggeld zu (siehe dazu VwGH vom 30.10.2001, 95/14/0013).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision:

Gem. Art. 133 Abs. 4 B-VG iVm § 25a Abs. 1 VwGG wird eine ordentliche Revision beim Verwaltungsgerichtshof nicht zugelassen, da die Revision von der Lösung einer Rechtsfrage im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, nicht abhängt. Weder weicht die gegenständliche Entscheidung von der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu den Taggeldern ab, noch fehlt es an einer diesbezüglichen Rechtsprechung (siehe die o.a. Judikatur). Weiters ist die dazu vorliegende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch nicht als uneinheitlich zu

beurteilen. Ebenfalls liegen keine sonstigen Hinweise auf eine grundsätzliche Bedeutung der zu lösenden Rechtsfrage vor.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 8. März 2018