

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf gegen den Bescheid des FA Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 19.04.2012, betreffend Einkommensteuer 2011 zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes abgeändert.

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

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

## **Entscheidungsgründe**

### **Sachverhalt:**

Der Beschwerdeführer ist als Pilot bei der A GmbH angestellt und fliegt für diese für die B GmbH. Die Adresse seiner Arbeitsstätte bei der B GmbH ist xxxxx, XX.

Er machte für das Jahr 2011 unter anderem Tagesgelder in Höhe von 2.963,48 Euro (Tagesgelder in Höhe von 4.533,28 Euro abzüglich der ihm vom Dienstgeber bezahlten Ersätze in Höhe von 1.569,80 Euro) als Werbungskosten geltend.

Auf Vorhalt des Finanzamtes legte der Beschwerdeführer eine Aufstellung der von ihm beantragten Tagesgelder vor. Nach dieser Aufstellung werden Tagesgelder für Aufenthalte in Österreich (an 31 Tagen) sowie für Aufenthalte in folgenden Ländern geltend gemacht: in den Niederlanden (an 6 Tagen), in Frankreich (an 16 Tagen, davon an 14 Tagen in Paris/ Straßburg), in Slowenien (an 1 Tag), in Dänemark (an 10 Tagen), in Deutschland (an 33 Tagen), in Schweden (an 7 Tagen), in Rumänien (an 15 Tagen), in Luxemburg (an 1 Tag), in Bulgarien (an 14 Tagen), in Italien (an 14 Tagen), in der Schweiz (an 6 Tagen), in Spanien (an 3 Tagen), in Moskau (an 1 Tag), in Großbritannien/Nordirland (an 2 Tagen), in

Griechenland (an 2 Tagen), in Jugoslawien (an 2 Tagen), in Finnland (an 3 Tagen), in der Ukraine (an 1 Tag), in Norwegen (an 5 Tagen) und in der Türkei (an 1 Tag).

Bei den Aufenthalten im Ausland hat es sich – mit Ausnahme der Aufenthalte in Paris bzw. Straßburg – um nicht regelmäßig wiederkehrende Aufenthalte (zumeist einzelne Tage) gehandelt. In Paris bzw. Straßburg hat sich der Beschwerdeführer in den Zeiträumen 23.3. bis 27.3.2011, 30.3. bis 31.3.2011 und 1.4. bis 3.4.2011 (im Rahmen einer Bildungsmaßnahme) sowie danach an einzelnen Tagen (3.6.2011, 15.6.2011, 6.9.2011 und 19.9.2011) aufgehalten.

Die vom Beschwerdeführer für Inlandsreisen geltend gemachten Tagesgelder betreffen laut Vorhaltsbeantwortung ausschließlich die Aufenthalte an seiner Arbeitsstätte in X.

Im Einkommensteuerbescheid 2011 vom 19. April 2012 wurden die für Aufenthalte in Österreich beantragten Tagesgelder nicht anerkannt. Die für Aufenthalte im Ausland geltend gemachten Tagesgelder wurden jeweils nur für die ersten fünf Aufenthalte pro Land (in Höhe von insgesamt 380,69 Euro) anerkannt.

Das Finanzamt führte in der Begründung aus, eine Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 liege vor, wenn sich der Steuerpflichtige aus beruflichem Anlass mindestens 25 km vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit entferne, eine Reisedauer von mehr als drei Stunden vorliege und kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet werde. 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.

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 erhob der Beschwerdeführer Berufung, in welcher er die Berücksichtigung der von ihm geltend gemachten Tagesgelder in voller Höhe beantragte.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 2. Juli 2012 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab.

Gegen die Berufungsvorentscheidung stellte der Beschwerdeführer den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Mit Vorhalt vom 27. Mai 2014 ersuchte das Bundesfinanzgericht den Beschwerdeführer, folgende Fragen zu beantworten:

*- Nach der von Ihnen dem Finanzamt vorgelegten Aufstellung der von Ihnen im Jahr 2011 durchgeführten beruflich veranlassten Reisen haben Sie sich in den Zeiträumen 23.3. bis 27.3.2011, 30.3. bis 31.3.2011 und 1.4. bis 3.4.2011 sowie am 3.6.2011, 15.6.2011, 6.9.2011 und 19.9.2011 in Frankreich (Paris bzw. Straßburg) aufgehalten.*

*An welchen Tagen sind Sie in Paris gewesen und an welchen Tagen in Straßburg?*

*- Nach der vorgelegten Aufstellung haben Sie sich im Jahr 2011 an 33 Tagen in Deutschland aufgehalten.*

*Um welche Städte in Deutschland hat es sich dabei gehandelt und an wievielen Tagen waren Sie in den einzelnen Städten?*

Der Beschwerdeführer teilte dem Bundesfinanzgericht in seinem Antwortschreiben Folgendes mit:

- Frankreich (Paris bzw. Straßburg): Er sei an all diesen Tagen in Paris gewesen. Die Bezeichnung *Paris bzw. Straßburg* komme daher, dass diese beiden Städte einen anderen Tagessatz haben als andere Städte in Frankreich.
- Deutschland: Er sei an den 33 Tagen in den folgenden Städten gewesen (in Klammer die Anzahl der Aufenthalte): Berlin (12), Düsseldorf (2), Frankfurt (8), Karlsruhe (5), München (12), Münster (4), Nürnberg (4), Sylt (3).

Die Anzahl der Aufenthalte sei höher als 33, da er an manchen Tagen an zwei Orten in Deutschland gewesen sei.

### **Rechtslage:**

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 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 ergebenden Beträge nicht übersteigen. Dabei steht das volle Tagesgeld für 24 Stunden zu. Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen.

Nach § 26 Z 4 lit. b EStG 1988 darf das Tagesgeld für Inlandsdienstreisen bis zu 26,40 Euro pro Tag betragen.

Nach § 26 Z 4 lit. d EStG 1988 darf das Tagesgeld für Auslandsdienstreisen bis zum täglichen Höchstsatz der Auslandsreisesätze der Bundesbediensteten betragen.

Nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. c EStG 1988 dürfen Reisekosten, soweit sie nach § 16 Abs. 1 Z 9 nicht abzugsfähig sind, bei den Einkünften nicht abgezogen werden.

### **Erwägungen:**

Nur wenn eine beruflich veranlasste **Reise** vorliegt, kann ein Verpflegungsmehraufwand nach § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 geltend gemacht werden. Der VwGH legt den Begriff der Reise danach aus, ob auf Grund des Ortswechsels gegenüber dem Ort der ständigen Tätigkeit ein Verpflegungsmehraufwand angenommen werden muss. Dabei geht der VwGH davon aus, dass der Steuerpflichtige außerhalb des Ortes seiner ständigen Tätigkeit die Gastronomie nicht kennt und sich daraus ein Mehraufwand ergibt. Nach der Rechtsprechung sind es zwei Kriterien, die den Verpflegungsmehraufwand rechtfertigen:

- Die Entfernung vom Ort der ständigen Tätigkeit: Sie muss mindestens 25 km betragen (vgl. VwGH 22.12.2011, 2008/15/0164).
- Die Dauer der Tätigkeit am neuen Einsatzort: Bei längerer Tätigkeit an einem neuen (weiteren) Tätigkeitsort hat der Steuerpflichtige ausreichend Gelegenheit, die Gastronomie am Einsatzort kennen zu lernen und befindet sich daher in der gleichen Lage wie ein

Dienstnehmer, der nicht auf Reisen ist, sich aber außerhalb seines Haushalts verpflegt; daher ist sein Verpflegungsmehraufwand nach Ablauf einer bestimmten Aufenthaltsdauer nicht mehr gerechtfertigt (vgl. VwGH 20.4.1999, 98/14/0156; *Doralt*, EStG<sup>13</sup>, § 16 Tz 172).

Eine **Reise** liegt dann vor, wenn sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten oder aus sonstigem beruflichem Anlass vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit entfernt, ohne dass dadurch der bisherige Mittelpunkt der Tätigkeit aufgegeben wird (vgl. VwGH 16.3.1988, 85/13/0154). Der Aufenthalt an einem Ort, der als Mittelpunkt der Tätigkeit des Steuerpflichtigen angesehen werden muss, stellt keine Reise dar. Zu einem (weiteren) Mittelpunkt der Tätigkeit wird ein Ort aufgrund **längerer durchgehenden Aufenthaltes** des Steuerpflichtigen oder aufgrund **wiederkehrenden Einsatzes über einen längeren Zeitraum** (vgl. VwGH 21.11.1991, 90/13/0101).

Der VwGH nimmt bei einer Tätigkeit an einem Ort von zumindest einer Woche einen weiteren Mittelpunkt an (vgl. zB VwGH 19.12.2006, 2006/15/0038).

Nach der Verwaltungspraxis (vgl. die – für das Bundesfinanzgericht allerdings nicht bindenden – Lohnsteuerrichtlinien 2002, Rz 300 ff) liegt ein neuer bzw. weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit dann vor, wenn der Arbeitnehmer

- an einem Einsatzort durchgehend tätig wird und die Anfangsphase von fünf Tagen überschritten wird (bei einer Unterbrechung von sechs Monaten ist mit der Anfangsphase von fünf Tagen neu zu beginnen);
- an einem Einsatzort regelmäßig wiederkehrend (mindestens einmal wöchentlich) tätig wird und die Anfangsphase von fünf Tagen überschritten wird (bei einer Unterbrechung von sechs Monaten ist mit der Anfangsphase von fünf Tagen neu zu beginnen);
- an einem Einsatzort wiederkehrend aber nicht regelmäßig tätig wird und dabei eine Anfangsphase von 15 Tagen im Kalenderjahr überschreitet. Die Anfangsphase von 15 Tagen steht pro Kalenderjahr zu (eine Unterbrechungsphase ist in diesem Fall nicht erforderlich).

Wie bereits oben ausgeführt, kann ein Verpflegungsmehraufwand nach § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 nur dann geltend gemacht werden, wenn eine beruflich veranlasste **Reise** vorliegt. Durch die Fahrten vom Wohnort des Abgabepflichtigen zu seiner Arbeitsstätte liegt eine Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 nicht vor (vgl. VwGH 20.2.2008, 2005/15/0135).

Nach der Aktenlage betreffen die vom Beschwerdeführer für Inlandsreisen geltend gemachten Tagesgelder (Tagesgelder in Höhe von insgesamt 662,20 Euro) ausschließlich seine Aufenthalte an seiner Arbeitsstätte in X. Die betreffenden Aufwendungen sind daher nicht als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Nicht als Werbungskosten abzugsfähig ist aber auch ein Teil der für die Reisen nach Frankreich geltend gemachten Tagesgelder. Nach der vom Beschwerdeführer vorgelegten Aufstellung seiner im Jahr 2011 durchgeführten Reisen hat sich der Beschwerdeführer in den Zeiträumen 23.3. bis 27.3.2011, 30.3. bis 31.3.2011, 1.4. bis 3.4.2011 sowie am

3.6.2011, 15.6.2011, 6.9.2011 und 19.9.2011 in Paris aufgehalten. Durch den längeren durchgehenden Aufenthalt in Paris im Zeitraum 23.3. bis 27.3.2011 wurde dort ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet. Tagesgelder stehen daher nur für die ersten fünf Tage (23.3. bis 27.3.2011) in Höhe von insgesamt 179,00 Euro zu. Die übrigen für Paris geltend gemachten Tagesgelder in Höhe von insgesamt 262,54 Euro sind hingegen nicht als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Von der Begründung eines weiteren Mittelpunktes der Tätigkeit aufgrund wiederkehrenden Einsatzes über einen längeren Zeitraum ist hingegen im vorliegenden Fall nicht auszugehen. Nach der vorgelegten Aufstellung hat sich der Beschwerdeführer im Jahr 2011 lediglich in Deutschland an mehr als 15 Tagen aufgehalten. Da es sich jedoch um verschiedene Städte in Deutschland gehandelt hat und in keiner Stadt die 15 Tages - Grenze überschritten wurde, wurde kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet.

Es sind daher für 2011 Tagesgelder in Höhe von 2.038,74 Euro (Tagesgelder laut Antrag 4.533,28 Euro, abzüglich Tagesgelder für Inlandsreisen 662,20 Euro und Tagesgelder für Paris ab dem sechsten Tag 262,54 Euro sowie abzüglich der vom Dienstgeber bezahlten Ersätze in Höhe von 1.569,80 Euro) als Werbungskosten anzuerkennen.

Die für 2011 insgesamt zu berücksichtigenden Werbungskosten setzen sich wie folgt zusammen:

Tagesgelder	2.038,74 Euro
Frühstückspauschale (wie bisher)	146,25 Euro
Aus-/Fortbildungskosten (wie bisher)	332,64 Euro
Arbeitsmittel (wie bisher)	136,83 Euro
Sonstige Werbungskosten (wie bisher)	61,10 Euro
	<b>2.715,56 Euro</b>

Der angefochtene Bescheid wird dementsprechend abgeändert.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof wird nicht zugelassen, weil der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung (vgl. ua. die oben angeführten Erkenntnisse) die gegenständlichen Rechtsfragen bereits entschieden hat.

**Beilage:** 1 Berechnungsblatt

Wien, am 17. Juni 2014