



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, vom 21. Mai 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Grieskirchen Wels, vertreten durch FA, vom 23. April 2007 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2005 und 2006 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit **Einkommensteuerbescheid 2005 vom 7. Juli 2006** wurde die Einkommensteuer 2005 zunächst erklärungsgemäß festgesetzt:

Werbungskosten die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte: 867,36 €

Sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag: 648,00 €.

Mit **Ersuchen um Ergänzung vom 23. März 2007** wurde die Berufungswerberin seitens des zuständigen Finanzamtes aufgefordert, folgende Unterlagen nachzureichen:

für 2006:

Aufschlüsselung der erhaltenen Reisekosten in Reisekosten und Diäten.

für 2005:

genaue Aufstellung der Werbungskosten samt Rechnungen und Belegen.

Nach Bescheidaufhebung gem. § 299 Abs. 1 BAO wurde die Einkommensteuer 2005 mit

Bescheid vom 23. April 2007 neu festgesetzt.

Die vorgenommenen Änderungen wurden wie folgt begründet:

Bei gleitender Arbeitszeit würde sich die Wegzeit nach der optimalen möglichen Anpassung

von Arbeitsbeginn und Arbeitsende an die Ankunfts- bzw. Abfahrtszeit des öffentlichen Verkehrsmittels berechnen. Laut den vorliegenden Fahrplänen sei die Nutzung des öffentlichen Verkehrsmittels auch im Jahr 2005 möglich und zumutbar gewesen. Es hätte daher nur das kleine Pendlerpauschale ab 20 km für April bis Dezember abzüglich der Kurstage anerkannt werden können.

Frühstückskosten würden nur bei Vorliegen einer Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 zustehen. Ab Begründung eines weiteren Mittelpunktes der Tätigkeit an einem Einsatzort würde keine Reise mehr vorliegen, weshalb ab diesem Zeitpunkt die Kosten nicht mehr als Werbungskosten anerkannt werden hätten können.

Die Kosten des tatsächlich benutzten Verkehrsmittels für Fahrten zwischen Kursort und Familienwohnsitz (Familienheimfahrten) würden aufgrund des Strukturanpassungsgesetzes 1996 nur insoweit Werbungskosten darstellen, als sie das höchstzulässige Pendlerpauschale (für 2005: 201,75 € mtl.) nicht übersteigen. Der Rest sei den nichtabzugsfähigen Aufwendungen gem. § 20 EStG 1988 zuzurechnen.

Mit **Einkommensteuerbescheid vom 23. April 2007** wurde die Einkommensteuer für 2006 abweichend von der eingereichten Erklärung festgesetzt.

Begründend wurde ausgeführt, dass das große Pendlerpauschale für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nur dann zustehen, wenn die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels nicht möglich bzw. zumutbar sei. Maßgebend seien die allgemeinen Kriterien und nicht der Umstand, dass die Berufungswerberin als Prüferin tätig bzw. dass das Kfz für den Transport von Arbeitsmitteln erforderlich sei.

Frühstückskosten würden nur bei Vorliegen einer Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 zustehen. Ab Begründung eines weiteren Mittelpunktes der Tätigkeit an einem Einsatzort würde keine Reise mehr vorliegen, weshalb ab diesem Zeitpunkt die Kosten nicht mehr als Werbungskosten anerkannt werden würden können. Die Kosten des tatsächlich benutzten Verkehrsmittels für Fahrten zwischen Kursort und Familienwohnsitz (Familienheimfahrten) würden aufgrund des Strukturanpassungsgesetzes 1996 nur insoweit Werbungskosten darstellen, als sie das höchstzulässige Pendlerpauschale (für 2006: 222,00 € mtl.) nicht übersteigen. Würden die Aufwendungen höher sein, so sei der übersteigende Teil den nichtabzugsfähigen Aufwendungen des § 20 EStG 1988 zuzurechnen.

Mit Eingabe vom **21. Mai 2005** wurde **Berufung** gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 vom 23. April 2007 auf elektronischem Weg eingebracht:

Es werde gegen die Löschung der Frühstückskosten berufen. Laut Bescheidbegründung seien die Frühstückskosten aus dem Grund nicht anerkannt worden, weil laut Ansicht des Finanzamtes ein neuer Mittelpunkt der Tätigkeit entstanden sei. Im Erlass des BMF vom 2.10.2002, 07 0101/1-IV/7/02, Lohnsteuerprotokoll 2002 sei jedoch dezidiert ein Beispiel mit

einem Finanzbeamten aufgeführt, der im Bildungszentrum der Finanzverwaltung genächtigt und die Frühstückskosten zuerkannt bekommen hätte. Ebenso hätte die Berufungswerberin von Kollegen aus anderen Ämtern erfahren, dass dort die Frühstückskosten durchgehend für die Bildungsveranstaltungen anerkannt werden würden. Daher werde beantragt, die Frühstückskosten während der gesamten Ausbildungsphase anzuerkennen und den Bescheid entsprechend zu korrigieren. Die Frühstückskosten für 2005 würden 88,00 € betragen (20 x 4,40 von 30.08. – 26.09.2005) und seien von der Berufungswerberin noch nicht bei den Reisekosten korrigiert worden. Es werde um entsprechende Korrektur ersucht.

Mit Eingabe vom **21. Mai 2005** wurde **Berufung** gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 vom 23. April 2007 auf elektronischem Weg eingebracht:

Es werde gegen die Löschung der Frühstückskosten berufen. Laut Bescheidbegründung seien die Frühstückskosten aus dem Grund nicht anerkannt worden, weil laut Ansicht des Finanzamtes ein neuer Mittelpunkt der Tätigkeit entstanden sei. Im Erlass des BMF vom 2.10.2002, 07 0101/1-IV/7/02, Lohnsteuerprotokoll 2002 sei jedoch dezidiert ein Beispiel mit einem Finanzbeamten aufgeführt, der im Bildungszentrum der Finanzverwaltung genächtigt und die Frühstückskosten zuerkannt bekommen hätte. Ebenso hätte die Berufungswerberin von Kollegen aus anderen Ämtern erfahren, dass dort die Frühstückskosten durchgehend für die Bildungsveranstaltungen anerkannt werden würden. Daher werde beantragt, die Frühstückskosten während der gesamten Ausbildungsphase anzuerkennen und den Bescheid entsprechend zu korrigieren. Die Frühstückskosten für 2006 würden 294,80 € betragen (10 x 4,40 von 06. – 21.06.2006, 54 x 4,40 von 5.09 – 22.11.2006, 3 x 4,40 von 9. – 11.12.2006)) und seien von der Berufungswerberin noch nicht bei den Reisekosten korrigiert worden. Es werde um entsprechende Korrektur ersucht.

Mit **E-Mail vom 26. Juni 2007** gab die zuständige Sachbearbeiterin des Finanzamtes der Berufungswerberin bekannt, dass laut Lohnsteuerrichtlinien ab der Begründung eines Mittelpunktes der Tätigkeit auch die Kosten des Frühstücks nicht mehr als Werbungskosten anerkannt werden können.

Aufgrund der Ausführungen in den Lohnsteuerrichtlinien und den Lohnsteuerprotokollen würden die Frühstückskosten nur für die ersten fünf Tage anerkannt werden können (wie in den Erstbescheiden). Es werde daher beabsichtigt die Berufungen als unbegründet abzuweisen.

Mit E-Mail vom **20. Juli 2007** ersuchte die Berufungswerberin die **Berufungen an den UFS vorzulegen**.

Mit Datum 30. Juli 2007 wurden gegenständliche Berufungen dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

In einer **Ergänzung vom 18. März 2008** gab die Berufungswerberin bekannt, dass die beantragten Frühstückskosten gem. RZ 317 LStRI in Verbindung mit RZ 721 LStRI (weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit bei Dienstreisen nach dem 2. Tatbestand) zustehen würden. Bei einer Dienstreise, wo eine tägliche Rückkehr zum Wohnort nicht möglich sei, sei demnach der 2. Tatbestand erfüllt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gem. § 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. Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen.

Unstrittig ist, dass der Berufungswerberin an den Ausbildungs- bzw. Fortbildungsorten vom Arbeitgeber eine Unterkunft zur Verfügung gestellt wurde.

Da die Kosten eines Frühstückes nicht ersetzt wurden, beantragte die Berufungswerberin einen Pauschalbetrag von 4,40 € pro Frühstück.

Das zuständige Finanzamt berücksichtigte diese Kosten allerdings nur für eine Anfangsphase von 5 Tagen, da ab diesem Zeitpunkt keine Reise mehr vorliegt.

Zur Anmerkung der Berufungswerberin in der Berufung, dass im Lohnsteuerprotokoll über diesen Fall diskutiert wurde und die Kosten dort zuerkannt wurden, ist anzuführen, dass es sich hier bloß um einen Auslegungsbehelf für die Verwaltungspraxis handelt und dieser keinesfalls eine gesetzliche Grundlage für die Rechtsprechung des Unabhängigen Finanzsenates darstellt.

Aber selbst in den aktuellen Lohnsteuerrichtlinien finden sich folgende Anmerkungen:

RZ 317:

“... Diese zusätzlichen Kosten stehen nur bei Vorliegen einer Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 zu. Ab der Begründung eines weiteren Mittelpunktes der Tätigkeiten an einem Einsatzort (Rz 718 LStR; 5/5/15) liegt keine Reise mehr vor, weshalb ab diesem Zeitpunkt die Kosten nicht mehr als Werbungskosten anerkannt werden können. ...“

RZ 318:

“Nächtigungskosten stellen auch außerhalb einer Reise nach den allgemeinen Grundsätzen Werbungskosten dar. Dies ist z.B. der Fall, wenn die Voraussetzungen einer doppelten Haushaltsführung (siehe Rz 341) vorliegen oder sich der Steuerpflichtige auf Grund der Begründung eines (weiteren) Mittelpunktes der Tätigkeit nicht mehr auf einer Reise befindet (nach 5 bzw. 15 Tagen). Die Nächtigungskosten sind nur in tatsächlicher Höhe abzugsfähig,

die Berücksichtigung von Pauschalsätzen kommt nicht in Betracht. In diesen Fällen können auch die Kosten des Frühstücks nicht berücksichtigt werden.“

Der von der Berufungswerberin angeführte zweite Tatbestand besagt, dass vom Arbeitgeber bezahlte Tages und Nächtigungsgelder erst ab dem siebten Monat steuerpflichtig seien. Die Berufungswerberin hat aber keine Tages- bzw. Nächtigungsgelder vom Arbeitgeber erhalten, sondern beantragt die Berücksichtigung von Werbungskosten.

Gemäß oben angeführter gesetzlicher Bestimmung ist hierzu jedenfalls der Tatbestand einer Reise Voraussetzung.

Eine Reise iSd § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 liegt vor, wenn sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit entfernt, ohne dass dadurch der bisherige Mittelpunkt der Tätigkeit aufgegeben wird (vgl. Doralt Kommentar EStG 1988, 4. Auflage, § 16 Tz 173).

Dauert zum Beispiel eine Dienstzuteilung länger als eine Woche und wird damit ein zweiter Mittelpunkt der Tätigkeit begründet, kann zwar eine Dienstreise iSd § 26 Z 4 zweiter Tatbestand vorliegen, nicht jedoch eine Reise iSd § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988.

Für diesen Bereich wendet die st.Rsp. auch hier die 5-Tagesregelung an (vgl. VwGH vom 28.1.1997, 95/14/0156).

Gemäß diesen eindeutigen gesetzlichen Bestimmungen war der Berufung der Erfolg zu versagen.

Linz, am 15. Juli 2008