



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 8. März 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg vom 4. Februar 2010 betreffend Einkommensteuer 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) war im Streitjahr 2008 für die Firma A. von Jänner 2008 bis Mai 2008 in B. sowie von Juni 2008 bis November 2008 in L. nichtselbständig tätig.

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob die vom Bw. in seiner Beilage zur Einkommensteuererklärung 2008 als (Differenz-)Werbungskosten beantragten Reisekosten (Tagesgebühren und Kilometergelder) in Höhe von insgesamt € 7.847,92 steuerlich zu berücksichtigen sind ($204 \times 26,40 = € 5.285,60$; Kilometergelder für 19.889 km für wöchentliche Familienheimfahrten von B. und L. nach E. in Höhe von € 7.746,08; Kostenersatz vom Dienstgeber: € 5.183,76, davon Tagesgebühren in Höhe von € 3.933,60 und Fahrtkosten in Höhe von € 1.250,16).

Laut Einkommensteuerbescheid vom 4. Februar 2010 wurden von den beantragten Werbungskosten lediglich die Fahrtkosten (Km-Gelder) für *eine* monatliche Familienheimfahrt

des (ledigen) Bw. von B. nach E. (460,78 km) im Höchstausmaß des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 gewährt ($244,25 \times 5 = € 1221,25$). Die Fahrtkosten nach L. wurden nicht (zusätzlich) berücksichtigt, da sie - so das Finanzamt in seiner Begründung - vom Dienstgeber voll ersetzt worden wären, ebenso wie die dem Bw. maximal in Höhe von € 264,00 zustehenden Tagesgebühren (weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit in B. und L. nach jeweils fünf Tagen).

In der dagegen eingebrachten Berufung wird ausgeführt, dass der seitens des Finanzamtes vorgenommenen rechtlichen Beurteilung hinsichtlich eines weiteren Mittelpunktes der Tätigkeit nicht zugestimmt werden könnte. Die Differenz zwischen den in der Beilage zur Einkommensteuererklärung geltend gemachten Aufwendungen (Tagesgebühren und Kilometergelder) für den Zeitraum Jänner bis Mai 2008 (B.) bzw. Juni bis November 2008 (L.) und den vom Arbeitgeber gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 nicht steuerbar bzw. steuerfrei behandelten Kostenersätzen stellten Werbungskosten gemäß § 16 EStG 1988 dar.

Das Finanzamt hat dazu in der Berufungsvorentscheidung hinsichtlich der **Tagesgebühren** festgestellt, dass diese nur dann zu Werbungskosten, gegebenenfalls Differenzwerbungskosten führen könnten, wenn diese einen gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 zu berücksichtigenden Aufwand darstellten. Dies wiederum setze eine „Reise“ im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 voraus, was ua. nur dann zuträfe, wenn *kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet werde*. Ein solcher liege jedoch dann vor, wenn der Arbeitnehmer an einem Einsatzort durchgehend tätig werde und die Anfangsphase von fünf Tagen überschritten werde.

Bezogen auf die Einsatzorte B. (Jänner bis Mai 2008) und L. (Juni bis November 2008) wäre der Bw. jeweils durchgehend tätig gewesen, weshalb von einem *weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit* auszugehen sei. Nur für diese beiden Anfangsphasen von fünf Tagen stünden daher Werbungskosten zu. Nachdem aber bereits seitens des Arbeitgebers nichtsteuerbare Reisevergütungen gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 in Verbindung mit dem Kollektivvertrag im Ausmaß von € 26,40 täglich gewährt worden seien, würden sich daraus keine Differenzwerbungskosten (Ansatz ebenfalls € 26,40) ergeben.

Zu den **Fahrtkosten** führte das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung aus, dass Fahrtkosten - unabhängig von der Spezialbestimmung des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988, wenn also keine „Reise“ vorliegt - Werbungskosten allgemeiner Art gemäß § 16 Abs. 1 darstellen, wobei hier jedoch eine Abgrenzung zu den Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte vorzunehmen sei. Diese seien gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 mit dem Verkehrsabsetzbetrag und einem gegebenenfalls zustehenden Pendlerpauschale abgegolten.

Dies gelte auch für Fahrten zwischen Wohnung und Einsatzort gemäß § 26 Z 4 lit. a EStG 1988.

Voraussetzung für das Pendlerpauschale ist ein monatliches Überwiegen der tatsächlich zurückgelegten Strecke Wohnung – Arbeitsstätte bzw. Einsatzort. Nachdem nun dieser Tatbestand aufgrund der – laut vorgelegten Reisaufzeichnungen - *einmal*/wöchentlichen Heimfahrten im gegenständlichen Fall nicht erfüllt werde, stünden Werbungskosten und somit auch Differenzwerbungskosten aus diesem Titel nicht zu.

Schließlich bliebe noch – so die weiteren Ausführungen des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung - die Frage zu klären, ob die vom Bw. geltend gemachten Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Kilometergelder für die wöchentlichen Familienheimfahrten) als Werbungskosten gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 im Höchstausmaß des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 zu gewähren sind.

Für den Zeitraum Jänner 2008 bis Mai 2008 seien derartige Werbungskosten bereits im Einkommensteuerbescheid berücksichtigt worden – nicht jedoch für den Zeitraum Juni – November 2008 (Fahrten zwischen Familienwohnsitz in E. und dem Tätigkeitsort L.).

In Anbetracht der Entfernung von rd. 110 km in Verbindung mit dem Zeitaufwand von rd. 1 Stunde und 10 Minuten (lt. Routenplaner) für die einfache Wegstrecke würden nunmehr *„die notwendigen Voraussetzungen als erfüllt betrachtet“*.

Die sich laut beiliegender Berechnung ergebende Differenz (€ 410,25) zwischen dem Kilometergeld für die monatlichen Heimfahrten (€ 518,73) und den Fahrtkostenersätzen seitens des Arbeitgebers (€ 108,48) seien daher zusätzlich als Werbungskosten zu berücksichtigen.

In dem daraufhin eingebrachten Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 21. Juni 2010 kündigte der Bw. *„ergänzende Begründungen binnen 14 Tagen“* an.

Diese Begründungen sind jedoch nicht eingelangt.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Nach § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 sind Werbungskosten auch Reisekosten 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.

Bei den einzelnen Einkünften dürfen nach § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Haushalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge nicht abgezogen werden. Nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. c EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Reisekosten nicht abgezogen werden, soweit sie nach § 4 Abs. 5 und § 16 Abs. 1 Z 9 nicht abzugsfähig sind. Dasselbe gilt nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e leg. cit. für Kosten der Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeits-(Tätigkeits-)Ort und Familienwohnsitz, (Familienheimfahrten), soweit sie den auf Dauer der auswärtigen (Berufs-)Tätigkeit bezogenen in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c leg. cit. angeführten Betrag übersteigen.

Ad Verpflegungsmehraufwand –Tagesgeld:

Ausgaben für Verpflegung gehören – wie eingangs bereits ausgeführt - grundsätzlich zu den Kosten der Lebensführung im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988, die nicht abzugsfähig sind (vgl. *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 16 Tz 5.2). Die Rechtfertigung für die Annahme bei Reisebewegungen liegt in dem dabei in typisierender Betrachtungsweise angenommenen Verpflegungsmehraufwand gegenüber den ansonsten am jeweiligen Aufenthaltsort anfallenden und gemäß § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähigen (üblichen) Verpflegungsaufwendungen.

Es ist somit zur Beantwortung der Frage, ob für den Bw. ein Verpflegungsmehraufwand steuerlich anzuerkennen ist oder nicht, zu klären, ob eine Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 vorgelegen ist oder ein (weiterer) Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wurde.

Die Tätigkeit an einem Ort muss ein gewisses *zeitliches Element* aufweisen, damit der Ort als weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit angesehen werden kann. Einen weiteren Mittelpunkt nimmt die Rechtsprechung bei einer Tätigkeit an einem Ort von zumindest einer Woche an (VwGH 15.11.1994, 90/14/0216).

Die zeitliche Beschränkung des Reiseaufenthaltes (im steuerlichen Sinn) an einem Ort auf ca. eine Woche hat ihre Begründung darin, dass dem Steuerpflichtigen in der ersten Zeit an einem neuen Ort typischerweise ein Verpflegungsmehraufwand erwächst, weil er keine ausreichenden Kenntnisse über günstige Verpflegungsmöglichkeiten hat. Nach Ablauf dieser Zeit befindet er sich in einer vergleichbaren Lage wie jeder andere Dienstnehmer, der nicht auf Reise ist, sich aber auch außerhalb seines Haushaltes verpflegt (VwGH 28.5.1997, 96/13/0132).

Nach der Verwaltungspraxis liegt nun ein neuer (bzw. weiterer) Mittelpunkt der Tätigkeit vor, wenn der Arbeitnehmer an einem Einsatzort tätig wird und die Anfangsphase von fünf Tagen überschritten wird (vgl. *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 16 Abs. 1 Z 9, Tz 2).

Das Finanzamt hat nun in Anlehnung daran für die beiden Anfangsphasen der Tätigkeit des Bw. in B. und L. (jeweils für die ersten fünf Tage) das Vorliegen eines Verpflegungsmehraufwandes bejaht. Da dem Bw. jedoch dafür seitens des Arbeitgebers nichtsteuerbare Tagesgelder in Höhe von € 26,40 gewährt worden sind (wie das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung und vom Bw. unbestritten dargelegt hat), können sich daraus - zumindest die *Inlandsreise* (L.) betreffend - keine Differenzwerbungskosten zu den vom Bw. beantragten Werbungskosten (ebenfalls € 26,40 pro Tag) ergeben.

Die darüber hinaus – ab dem sechsten Tag – als Verpflegungsmehraufwand geltend gemachten Tagesdiäten (bzw. die Differenzbeträge zu den vom Arbeitgeber gezahlten Kostenersätzen) konnten schon mangels Vorliegens einer „Reise“ im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 keine Berücksichtigung finden.

Hinsichtlich der berufsbedingten *Auslandsreise* (B.) wird bemerkt:

Nach Literatur und Rechtsprechung kann sich der Steuerpflichtige bei einem längeren Auslandsaufenthalt den Mehrkosten im Falle von gegenüber Österreich erhöhten Lebenshaltungskosten nicht entziehen. Es führt diesfalls ein entsprechender Mehraufwand nach dem allgemeinen Werbungskostenbegriff – und somit auch nach Ablauf einer Woche – zu Werbungskosten (vgl. VwGH 13.2.1991, 90/13/0199; VwGH 11.8.1993, 91/13/0150). Der Mehraufwand kann mit der Differenz zwischen den für Bundesbedienstete vorgesehenen Tagessätzen für das jeweilige Land und dem Tagessatz des § 26 Z 4 EStG 1988 (für das Inland) geschätzt werden (vgl. *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988, Tz 3, letzter Absatz).

Da im vorliegenden Fall dieser geschätzte Mehraufwand (Tagessatz für Italien: € 35,80) jedoch in den vom Arbeitgeber dem Bw. insgesamt steuerfrei ausbezahlten Kostenersätzen ausreichend Deckung gefunden hat, bleibt allein deshalb für deren steuerliche Berücksichtigung als (Differenz-)Werbungskosten kein Platz.

Ad Fahrtkosten - Pendlerpauschale - Familienheimfahrten:

Wie das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung ausgeführt hat, können Fahrtkosten unabhängig von der Spezialbestimmung des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 - wenn also keine „Reise“ vorliegt - Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 darstellen, wobei hier jedoch eine Abgrenzung zu den Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte vorzunehmen ist. Diese seien gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 mit dem Verkehrsabsatzbetrag und dem – bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen zustehenden - Pendlerpauschale abgegolten. Dies gelte auch für Fahrten zwischen Wohnung und Einsatzort gemäß § 26 Z 4 lit. a EStG 1988.

Der Bw. hat nun selbst an Hand der von ihm vorgelegten Reisekostenabrechnungen dargetan, dass er im Streitzeitraum an *jedem* Wochenende die Fahrtstrecke B. – E. (Jänner bis Mai 2008, eine Strecke 460,78 km) und L. – E. (Juni bis November 2008, eine Strecke 104,58 km) zurückgelegt hat; mit dieser Fahrtanzahl ist jedoch das vom Gesetz (§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988) geforderte monatliche *Überwiegen* der tatsächlich zurückgelegten Strecke Wohnung - Arbeitsstätte (Einsatzort) - Wohnung nicht gegeben, weshalb (Differenz-)Werbungskosten aus diesem Titel nicht zustehen.

Schließlich bleibt noch die Frage zu klären, ob die vom Bw. geltend gemachten Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Kilometergelder für die wöchentlichen Familienheimfahrten) allenfalls als Werbungskosten gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 im Höchstausmaß des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 zu gewähren sind.

Nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates ist das Vorliegen der für die Anwendung der gesetzlichen Vorschriften geforderten Voraussetzungen hinsichtlich der auswärtigen Tätigkeit des Bw. in B. (eine Wegstrecke: 460,78 km) zu bejahen und hat das Finanzamt diese Fahrtkosten (abzgl. eines Fahrtkostenersatzes des Arbeitgebers von 0,08 €/km) auch zu Recht als Werbungskosten im Ausmaß des höchsten Pendlerpauschales anerkannt.

Im Zuge der Berufungserledigung wurde jedoch seitens des Finanzamtes auch ein Teil der Fahrtkosten für die Fahrten zwischen L. (Tätigkeitsort) und E. (Familienwohnsitz) als Werbungskosten gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 berücksichtigt. Dazu wird bemerkt: Der Familienwohnsitz ist vom Tätigkeitsort laut Reiseaufzeichnungen des Bw. knappe 105 km entfernt, wobei 95 km der Wegstrecke Schnellstraßen sind. Laut Routenplaner „viamichelin.at“ wird dafür eine durchschnittliche Fahrtdauer von 64 Minuten benötigt.

In Anbetracht dieser Fahrtstrecke, die fast zur Gänze auf einer Autobahn bzw. Schnellstraße zurückgelegt wird sowie einer Fahrtzeit von nur knapp über einer Stunde geht der Unabhängige Finanzsenat davon aus, dass (entgegen der Auffassung des Finanzamtes) die tägliche Heimfahrt des Bw. an seinen Familienwohnsitz jedenfalls zumutbar ist (siehe dazu *Doralt*, Einkommensteuergesetz, Kommentar, 4. Auflage, § 4 Tz 348, worin in Anlehnung an die Verwaltungspraxis die Ansicht vertreten wird, dass erst bei einer Entfernung von 120 km zwischen Wohnort und Arbeitsort eine tägliche Rückkehr unzumutbar ist.).

Auf Basis dieser Sach- und Rechtslage war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 3. November 2011