



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. vom 9. April 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 5. April 2011 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2009 entschieden:

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 Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist Angehöriger des Österreichischen Bundesheeres. In der elektronisch eingereichten Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2009 beantragte er Reisekosten in Höhe von 2.547,32 € als Werbungskosten.

Nach Aufforderung des Finanzamtes legte er den vom Arbeitgeber ausgestellten Nachweis über Reisegebühren für das Jahr 2009 mit Ermittlung der geltend gemachten Diäten und Fahrtkosten vor.

Im Einkommensteuerbescheid vom 5. April 2011 wurden die beantragten Reisekosten nicht berücksichtigt. Begründend führte das Finanzamt aus, dem Bw. werde Unterkunft samt Verpflegung und ein Fahrzeug zur Verfügung gestellt. Mangels Aufwand seien die Werbungskosten für Dienstreisen nicht zu berücksichtigen.

Gegen diesen Bescheid erhob der Bw. Berufung. Bei der Fortbildung zum Stabsunteroffizier in E und L habe er die Verpflegung in der Kaserne selbst bezahlt und die wöchentlichen Heimfahrten mit seinem Privat-PKW unternommen. Er machte unter Berücksichtigung der Kostenersätze des Arbeitgebers Tagesgelder für 92 Tage in E und 62 Tage in L in Höhe von 2.042,80 € sowie Fahrtkosten für die An- und Abreise und wöchentliche Heimfahrten in Höhe von 5.359,96 € geltend. Insgesamt wurden Differenzwerbungskosten in Höhe von 7.402,76 € beantragt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 13. Mai 2011 wies das Finanzamt die Berufung mit im Wesentlichen folgender Begründung ab:

Für Familienheimfahrten aufgrund beruflich veranlasster doppelter Haushaltsführung eines nicht in einer Partnerschaft lebenden Steuerpflichtigen sei im Sinne langjähriger Rechtsprechung eine monatliche Heimfahrt als ausreichend anzusehen. Verpflegungskosten würden grundsätzlich steuerlich nicht absetzbare Ausgaben der Lebensführung darstellen. Verpflegungsmehraufwand werde deshalb angenommen, weil der Steuerpflichtige auf „Reisen“ vorerst die günstigsten Verpflegungsmöglichkeiten nicht kenne. Ab einem Aufenthalt von mehr als fünf Tagen liege diese Voraussetzung nicht mehr vor. Die unter diesen Voraussetzungen anzuerkennenden Fahrt- und Verpflegungskosten würden aber unter den vom Arbeitgeber bezahlten steuerfreien Ersätzen liegen.

Daraufhin stellte der Bw. einen Vorlageantrag. Darin führt er aus, dass es sich bei den geltend gemachten Fahrten ausschließlich um Weiterbildungsmaßnahmen zum Stabsunteroffizier gehandelt habe. Es liege keine Versetzung zu einem Dienstort vor. Es gebe keinen Versetzungsbefehl oder eine befohlene Tätigkeit in einer anderen Kaserne. In E und L werde nur theoretischer und praktischer Unterricht für den Stabsoffizierskurs, vergleichbar einer WIFI-Meisterprüfung, angeboten. Aus der Diätenabrechnung des Bundesheeres sei ersichtlich, dass er einen Teil der Reisekosten steuerfrei erhalten habe, also auch sein Arbeitgeber die Fortbildung als Dienstreise sehe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Bw. war für die Dauer der Fortbildung zum Stabsunteroffizier in E und L dienstzugeteilt, wo ihm vom Arbeitgeber eine Nächtigungsmöglichkeit zur Verfügung gestellt wurde. Strittig ist, ob die vom Bw. als Differenzwerbungskosten geltend gemachten Tagesgelder und Fahrtkosten anzuerkennen sind.

Gemäß [§ 16 EStG 1988](#) sind Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

1. Tagesgelder

Nach [§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988](#) sind Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen Werbungskosten. Diese Aufwendungen sind ohne Nachweis ihrer Höhe als Werbungskosten anzuerkennen, soweit sie die sich aus [§ 26 Z 4 EStG 1988](#) ergebenden Beträge nicht übersteigen. Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen.

Werbungskosten unter dem Titel Reisekosten liegen nur in dem Umfang vor, in dem sie vom Steuerpflichtigen selbst getragen werden.

Gemäß [§ 26 Z 4 EStG 1988](#) gehören zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nicht Beträge, die aus Anlass einer Dienstreise als Reisevergütungen (Fahrkostenvergütungen, Kilometergelder) und als Tagesgelder und Nächtigungsgelder gezahlt werden. Eine Dienstreise 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.

Zunächst ist festzuhalten, dass von einer „Reise“ im Sinne des [§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988](#) die „Dienstreise“ nach [§ 26 Z 4 EStG 1988](#) zu unterscheiden ist. § 16 Abs. 1 Z 9 regelt den Abzug von Reisekosten als Werbungskosten (sog. **beruflich veranlasste Reise**). Der Begriff der Dienstreise iSd § 26 Z 4 ist weiter; § 26 Z 4 regelt, unter welchen Voraussetzungen Reisekostenersätze des Arbeitgebers nicht zu den steuerbaren Einkünften des Dienstnehmers gehören (vgl. Zorn in Hofstätter - Reichl, Die Einkommensteuer - Kommentar, § 16 Abs. 1 Z 9 Tz 1).

Erhält der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber für eine Dienstreise Ersätze, welche die in § 26 Z 4 vorgesehenen Höchstsätze nicht erreichen, so stellen die Differenzbeträge – unter der Voraussetzung, dass eine Reise iSd § 16 Abs. 1 Z 9 vorliegt – Werbungskosten dar.

Für das Vorliegen einer beruflich veranlassten Reise iSd § 16 Abs. 1 Z 9 ist ua. Voraussetzung, dass kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist ein weiterer Tätigkeitsmittelpunkt anzunehmen, wenn sich der Steuerpflichtige über eine Woche an einem Ort aufhält (vgl. zB VwGH 20.06.1989, [88/14/0197](#); VwGH 13.02.1991, [90/13/0199](#); VwGH 15.11.1994, [90/14/0216](#)). Es ist dabei ohne Bedeutung, ob dem Steuerpflichtigen die tägliche Rückkehr an den ständigen Wohnort möglich ist oder nicht.

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 Arbeitnehmer, der nicht auf Reise ist, sich aber auch außerhalb seines Haushaltes verpflegt (vgl. Zorn in Hofstätter - Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, § 16 Abs. 1 Z 9 Tz 2 und die darin angeführte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes).

Verpflegungsmehraufwendungen bzw. Tagesdiäten sind somit nur – andernfalls liegen nicht abzugsfähige Aufwendungen der Lebensführung iSd [§ 20 EStG 1988](#) vor – bei Vorliegen einer beruflich veranlassten Reise anzuerkennen.

Im gegenständlichen Fall wurde in E (Zuteilungsgebühr laut Reisekostennachweis vom 7.01. bis 5.06.2009) bzw. in L (Zuteilungsgebühr vom 18.08. bis 27.10.2009) nach einem Aufenthalt von 5 Tagen jeweils ein weiterer Tätigkeitmittelpunkt begründet. Differenzwerbungskosten für Verpflegungsmehraufwand waren daher nur für die jeweilige Anfangsphase von 5 Tagen als Werbungskosten anzuerkennen. Bei den weiteren Dienstzuteilungen in L (13.11. bis 11.12.2009) und in E (17.12. bis 18.12.2009) waren die günstigsten Verpflegungsmöglichkeiten bereits bekannt und fehlen damit die Voraussetzung für die Berücksichtigung der geltend gemachten Differenzwerbungskosten. Hinzu kommt, dass das Österreichische Bundesheer seinen Angehörigen in der Regel außerordentlich günstige Verpflegungsmöglichkeiten anbietet und schon aus diesem Grund ein Verpflegungskostenmehraufwand im Vergleich zu seinem ständigen Dienstort fraglich erscheint.

Im Sinne der obigen Ausführungen war ein Verpflegungsmehraufwand in Höhe von 132,60 € anzuerkennen (10 Tage à 26,40 € = 264,00 € abzüglich der vom Arbeitgeber ausbezahlten Tagesgelder von 131,40 € (2.022,80 € für 154 Tage, somit 13,14 € pro Tag)).

2. Fahrtkosten

Beruflich veranlasste Fahrtaufwendungen sind - unabhängig vom Vorliegen einer Reise – stets in ihrer tatsächlichen Höhe gemäß [§ 16 Abs. 1 EStG 1988](#) als Werbungskosten anzusetzen, wobei eine Schätzung mit dem amtlichen Kilometergeld in vielen Fällen zu einem zutreffenden Ergebnis führt.

Eine Ausnahme vom Grundsatz, dass Fahrtkosten in ihrer tatsächlichen Höhe zu berücksichtigen sind, enthält [§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988](#) für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Derartige Fahrtaufwendungen werden in pauschaler Form mit dem

Verkehrsabsatzbetrag und gegebenenfalls dem Pendlerpauschale abgegolten. Arbeitsstätte (Dienstort) ist dabei jener Ort, an dem der Arbeitnehmer für den Arbeitgeber regelmäßig tätig wird. Dass die Tätigkeit des Dienstnehmers auch darin bestehen kann, sich die für die Erbringung der Dienste notwendigen Kenntnisse und Fähigkeiten anzueignen, hat der Verwaltungsgerichtshof schon in seinem zum EStG 1972 ergangenen Erkenntnis vom 18. Dezember 1990, 90/14/0232, betreffend die Schulung eines österreichischen Heeresangehörigen auf Luftwaffenstützpunkten in den USA, ausgesprochen. Ebenso findet sich im Erkenntnis vom 26. Juni 1990, 87/14/0024, die Aussage, dem Umstand, dass eine Dienstzuteilung zum Zwecke der Fortbildung erfolge, komme für die Werbungskosteneigenschaft keine eigenständige Bedeutung zu, weil in einem solchen Fall die Fortbildung im Rahmen der Pflichten aus dem öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnis stattfindet (siehe auch VwGH 21.09.1993, [93/14/0136](#); VwGH 28.02.2007, [2003/13/0104](#)).

Im Erkenntnis vom 23. Mai 1984, 83/13/0087, hat der VwGH ausgeführt, dass bei einer Dienstzuteilung der nicht nach dienstrechtlichen, sondern allein nach einkommensteuerrechtlichen Gesichtspunkten zu bestimmende Mittelpunkt der Tätigkeit in der bisherigen Dienststelle aufgegeben und während der Dauer der Dienstzuteilung am neuen Ort begründet wird. Eine derartige Dienstzuteilung muss aber zumindest fünf aufeinander folgende Arbeitstage umfassen (vgl. VwGH 27.06.1989, [88/14/0197](#), VwGH 26.06.1990, [87/14/0024](#); VwGH 21.09.1993, [93/14/0136](#); VwGH 28.02.2007, [2003/13/0104](#)). Umfasst die Dienstzuteilung zumindest fünf aufeinander folgende Arbeitstage, liegt ab Wirksamkeit der Dienstzuteilung eine neue Arbeitsstätte vor (vgl. UFS 28.10.2004, RV/3293-W/02; UFS 27.04.2011, RV/0100-F/09).

Nach dem vorgelegten Reisegebührennachweis war der Bw. von 7. Jänner bis 5. Juni 2009 in E und vom 17. August bis 27. Oktober 2009 sowie vom 13. November bis 11. Dezember 2009 in L dienstzugeteilt. Der Bw. hat somit für die Zeit dieser Dienstzuteilungen neue Arbeitsstätten iSd § 16 Abs.1 Z 6 EStG 1988 begründet. Bei den geltend gemachten Fahrten handelt es sich daher um solche zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die mit dem Verkehrsabsatzbetrag abgegolten sind. Ein Pendlerpauschale im Sinne des [§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988](#) steht mangels überwiegender Zurücklegung der gegenständlichen Strecke im Kalendermonat nicht zu.

Bei der dreitägigen Dienstzuteilung vom 17. bis 18. Dezember 2009 nach E sind entsprechend obiger Ausführungen Fahrtkosten in Höhe von 120,96 € ($2 * 144 \text{ km} * 0,42 \text{ €}$) vermindert um die Ersätze des Arbeitgebers von 39,60 €, somit 81,36 € als Differenzwerbungskosten anzuerkennen.

Zur Frage der Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für Familienheimfahrten ist Folgendes auszuführen:

Aufwendungen für Familienheimfahrten eines Arbeitnehmers vom Wohnsitz am Arbeitsort zum Familienwohnsitz sind im Rahmen der durch [§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988](#) gesetzten Grenzen Werbungskosten, wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vorliegen. Aufwendungen für Heimfahrten sind bei einem allein stehenden Arbeitnehmer mit einer Wohnung in seinem Heimatort zu berücksichtigen, weil diesem zuzubilligen ist, in gewissen Zeitabständen (etwa monatlich) in seiner Wohnung nach dem Rechten zu sehen.

Das Finanzamt hat dem allein stehenden Bw. bereits in der Berufungsvorentscheidung vom 13. Mai 2011 entsprechend der in der Rechtsprechung und Verwaltungspraxis herausgebildeten Grundsätze monatliche Familienheimfahrten zuerkannt. Durch Gegenrechnung mit den gesamten im Rahmen der Dienstzuteilungen geleisteten Arbeitgeberersätzen blieb dies ohne steuerliche Auswirkung. Richtigerweise wären die Aufwendungen für Familienheimfahrten lediglich um entsprechende Fahrtkostenvergütungen des Arbeitgebers zu kürzen gewesen. Nach dem vorliegenden Reisegebührennachweis wurden solche Ersätze aber nicht geleistet.

Folgende Aufwendungen für Familienheimfahrten sind daher zu berücksichtigen.

Anzahl Familienheimfahrten	Betrag
4 Familienheimfahrten für den Zeitraum der Dienstzuteilung in E (07.01. – 05.06.2009) 4 * 288 km * 0,42 €	483,84 €
2 Familienheimfahrten für den Zeitraum der Dienstzuteilung in L (18.08. – 27.10.2009) 2 * 622 km * 0,42 €	522,48 €
gesamt	1.006,32 €

Insgesamt waren im Berufungsjahr folgende Aufwendungen als Werbungskosten abzugsfähig:

Arbeitsmittel	263,00 €
Reisekosten	213,96 €
Familienheimfahrten	1.006,32 €
gesamt	1.483,28 €

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Salzburg, am 19. Dezember 2011