



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw, vom 15. Juli 2007 bzw. 13. Juni 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Kufstein betreffend Einkommensteuer 2006 (Ausfertigungsdatum 5.7.2007) und Einkommensteuer 2007 (Ausfertigungsdatum 28.5.2008) entschieden:

Den Berufungen wird teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der Einkommensteuer für die Jahre 2006 und 2007 wird auf die Berufungsvorentscheidungen vom 18.8.2008 verwiesen, die insoweit einen integrierenden Bestandteil dieser Entscheidung bilden.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber war im streitgegenständlichen Zeitraum in E in Österreich wohnhaft und seit dem 28.5.2006 bei einem deutschen Unternehmen in N als Arbeitnehmer (Grenzgänger) beschäftigt. Laut dem Vorbringen des Berufungswerbers wurde er von seinem Arbeitgeber in N seit seinem Arbeitsantritt an eine andere deutsche Firma in S „ganzjährig verliehen“.

Er bezog von seinem deutschen Arbeitgeber in N im Berufszeitraum neben dem Arbeitsentgelt, „Kilometergeld“ für die Fahrten zwischen Wohnort und S sowie „Tagesgebühren“, die nach den entsprechenden Lohnbescheinigungen für die streitgegenständlichen Jahre nicht im Bruttolohn enthalten sind.

Das Finanzamt rechnete diese „Fahrt-bzw. Reisekostenersätze“ jeweils dem Bruttolohn hinzu, brachte die im Bruttolohn enthaltenen Sonderzahlungen in Abzug und unterwarf die sich daraus ergebenden Beträge in den angefochtenen Bescheiden jeweils der Einkommensbesteuerung.

Als Werbungskosten wurden in den Berufungsvorentscheidungen jeweils die in den Lohnbescheinigungen ausgewiesenen Sozialabgaben sowie das Pendlerpauschale für die einfache Fahrtstrecke zwischen 40 und 60 Kilometer (kürzeste Fahrtstrecke zwischen Wohnort und S über W) berücksichtigt.

Im gegenständlichen Berufungsverfahren ist ausschließlich strittig, ob die ausbezahlten Kilometergelder und „Tagesgebühren“ als steuerfrei zu beurteilen sind.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß [§ 26 Z 4 EStG 1988](#) in der für den Berufszeitraum maßgeblichen Fassung gehören Beträge, die aus Anlass einer Dienstreise als Reisevergütungen (Fahrtkostenvergütungen, Kilometergelder) und als Tagesgelder und Nächtigungsgelder gezahlt werden nicht zu den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit. 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 .

Bei Arbeitnehmern, die ihre Dienstreise vom Wohnort aus antreten, tritt an die Stelle des Dienstortes der Wohnort (Wohnung, gewöhnlicher Aufenthalt, Familienwohnsitz). Enthält eine lohngestaltende Vorschrift im Sinne des [§ 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988](#) eine besondere Regelung des Begriffes Dienstreise, ist diese Regelung anzuwenden

§ 1 der Verordnung zu § 26 Z 4 EStG 1988 (Reisekostenvergütung, BGBl II 1997/306) lautet:

"Sieht eine lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988 vor, dass ein Arbeitnehmer, der über Auftrag des Arbeitgebers

1. seinen Dienstort (Büro, Betriebsstätte, Werksgelände, Lager usw.) zur Durchführung von Dienstverrichtungen verlässt oder

2. so weit weg von seinem ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) arbeitet, dass ihm eine tägliche Rückkehr an seinen ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) nicht zugemutet werden

kann, Tagesgelder zu erhalten hat, sind diese im Rahmen der Bestimmungen des § 26 Z 4 lit. b und d EStG steuerfrei. Als Dienstort gilt der sich aus dem Kollektivvertrag ergebende Dienstort."

Der Verfassungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 22. Juni 2006, G 147/05 den voranstehenden letzten Satz sowie die Verordnung [BGBl. II 306/1997](#) als verfassungswidrig aufgehoben. Gemäß Artikel 140 B-VG ist das aufgehobene Gesetz auf die vor der Aufhebung verwirklichten Tatbestände (mit Ausnahme des hier nicht vorliegenden Anlassfalles) weiterhin anzuwenden, sofern der VfGH nicht in seinem aufhebenden Erkenntnis anderes ausspricht. Der VfGH hat die Geltung des verfassungswidrigen Gesetzes einschließlich der darauf basierenden Verordnung mit dem Ablauf des 31. Dezember 2007 begrenzt, weshalb alle bis zu diesem Zeitpunkt verwirklichten Sachverhalte nach der Gesetzeslage vor der Aufhebung zu beurteilen sind.

Vorweg ist darauf hinzuweisen, dass vom Berufungswerber selbst keine im streitgegenständlichen Fall anzuwendende lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988 ins Treffen geführt wurde, die eine besondere Regelung des Begriffes Dienstreise enthalten würde.

Weiters ist zu berücksichtigen, dass der Verwaltungsgerichtshof die Auffassung vertreten hat, dass der Bestimmung des § 26 Z 4 EStG 1988 in verfassungskonformer Auslegung nur die Bedeutung beigemessen werden könne, dass lohngestaltende Vorschriften - für steuerliche Zwecke - zwar einzelne Merkmale des in § 26 Z. 4 EStG festgelegten Dienstreisebegriffes, so etwa das Erfordernis des Arbeitgeberauftrages, modifizieren können, aber eine Dienstreise nicht anders festlegen können als durch das Abstellen auf das Verlassen des tatsächlichen Dienstortes (VwGH 22.03.2000, [95/13/0167](#), 02.04.2008, 2006/08/0176).

Mangels ins Treffen geführter lohngestaltender Vorschriften ist sohin anhand der allgemeinen Kriterien zu prüfen, ob eine Dienstreise vorliegt.

Das Vorliegen einer Dienstreise setzt jedenfalls voraus, dass der Arbeitnehmer seinen Dienstort zur Durchführung von Dienstverrichtungen verlässt. Zu prüfen ist im streitgegenständlichen Fall sohin vorweg, an welchem Ort für den Berufungswerber der Dienstort liegt.

In der Regel wird der Dienstort mit dem Betriebsort des Arbeitgebers zusammenfallen. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist als Dienstort der regelmäßige Mittelpunkt des tatsächlichen dienstlichen Tätigwerdens des Arbeitnehmers anzusehen. Wird jedoch der Arbeitnehmer an diesem Betriebsort dienstlich nicht tätig, weil seine tatsächliche ständige Arbeitsstelle außerhalb des Betriebsortes liegt, ist nach der Rechtsprechung jene

regelmäßige Einsatzstelle und nicht der Betriebsort als Dienstort des Arbeitnehmers anzusehen. Entfernt sich der Arbeitnehmer nicht von diesem so definierten Dienstort, so liegt keine Dienstreise im Sinne des § 26 Z 4 EStG 1988 vor (vgl. VwGH 7.12.1988, [88/13/0005](#); 14.10.1992, [91/13/0110](#); 19.12.2006, [2006/15/0038](#), mit Nachweisen aus dem Schrifttum).

Da der Berufungswerber nach seinem eigenen Vorbringen jeweils vom Wohnort direkt zu seinem ständigen Tätigkeitsort in S gefahren ist, ist S als Dienstort des Berufungswerbers zu beurteilen, weshalb hinsichtlich der Fahrten vom Wohnort ebendorthin schon aus diesem Grund keine Dienstreisen vorliegen können. Daher konnte dem Berufsbegehren auch nicht gefolgt werden.

An der Beurteilung vermag auch das Vorbringen des Berufungswerbers nichts zu ändern, Berufskollegen würden besser behandelt. Aus der behaupteten - allenfalls - rechtswidrigen Vorgangsweise gegenüber Dritten könnte keinen Rechtsanspruch auf vergleichbare Vorgangsweise abgeleitet werden.

Sohin war spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 29. Juli 2011