



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes A vom 21. September 2009 betreffend Einkommensteuer 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (kurz: Bw.) machte in seiner Einkommensteuererklärung für 2008 Fahrtkosten von 1.512,87 € geltend. Die Veranlagung erfolgte mit Bescheid vom 26.3.2009 zunächst erklärungsgemäß.

In einem Ersuchen des Finanzamts um Ergänzung (vom 2.7.2009) wurde darauf hingewiesen, dass die Veranlagung des Bw. „zur Beschleunigung der Erledigung vorerst ohne nähere Prüfung der Erklärungsangaben durchgeführt worden“ sei, die Erklärung des Bw. aber aufgrund einer elektronischen Zufallsauswahl zur nachprüfenden Kontrolle ausgewählt worden sei. Der Bw. werde ersucht, eine genaue Aufstellung seiner Reisekosten vorzulegen.

Nach einem weiteren Ersuchen des Finanzamts „um Ergänzung“ wurde der Bescheid vom 26.3.2009 gemäß § 299 BAO aufgehoben. In dem gleichzeitig ausgefertigten neuen Einkommensteuerbescheid wurden die berücksichtigten Fahrtkosten nicht mehr anerkannt. Begründend wurde ausgeführt, dass die Steuererklärung ob der beanspruchten Werbungskosten (Differenzbetrag/Taggelder) zur „Nachbescheidkontrolle“ ausgewählt worden sei. Die Überprüfung der Steuererklärung habe ergeben, dass die Taggelder – entgegen der Bestätigung

des Arbeitgebers – nicht als Kostenersatz nach § 26 Z 4 EStG abgerechnet und ausbezahlt worden seien, sondern steuerfrei (nach den ab 2008 geltenden Bestimmungen des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG). Diese Feststellung ergebe sich auf Grund einer Auskunft des Arbeitgebers. Als Tagesgelder gezahlte Reiseaufwandsentschädigungen gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b EStG stellten keine Kostenersätze gemäß § 26 Z 4 EStG dar und könnten daher, soweit sie niedriger seien als die Sätze des § 26 Z 4 EStG, auch nicht zu Differenzwerbungskosten führen. Folglich blieben die begehrten Tagelddifferenzbeträge als Werbungskosten unberücksichtigt.

In der Berufung gegen den (neuen) Einkommensteuerbescheid vom 21.9.2009 (der Bescheid gemäß § 299 BAO blieb unangefochten) wurden die Tagelddifferenzbeträge von 1.512,87 € (neuerlich) als Werbungskosten geltend gemacht. Der Bw. habe zwar von seinem Dienstgeber einen teilweisen Ersatz erhalten, allerdings nicht den vollen Ersatz zu den amtlichen Tagelddpauschalien. Es sei dem Bw. daher ein beruflicher Mehraufwand entstanden, der jedenfalls gemäß § 16 EStG absetzbar sei. Ob der steuerfreie Ersatz des Dienstgebers unter § 3 Abs. 1 Z 16b EStG oder unter § 26 Z 4 EStG subsumiert werde, habe auf den Charakter als Werbungskosten keinen Einfluss. Es lägen jedenfalls „sonstige Werbungskosten“ vor, die auf Grund beruflicher Tätigkeit angefallen seien. Nicht alle Werbungskosten seien im EStG taxativ aufgezählt. So seien zB die berufliche Nutzung des Privattelefons, die berufliche Nutzung der Privat-EDV, die Anschaffung von Fachliteratur, der Besuch von Kursen etc. auch nicht im Gesetz wörtlich erwähnt, aber zweifelsfrei Werbungskosten. Auch bei allen Berufskollegen seien die entsprechenden Finanzämter (österreichweit) der Meinung, dass die Differenzkosten als Werbungskosten abzugsfähig seien.

Die Berufung wurde – ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung – der Abgabenbehörde zweiter Instanz unmittelbar zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 sind von der Einkommensteuer befreit: vom Arbeitgeber als Reiseaufwandsentschädigungen gezahlte Tagesgelder und Nächtigungsgelder, soweit sie nicht gemäß § 26 Z 4 zu berücksichtigen sind, die für eine

- Außendiensttätigkeit (zB Kundenbesuche, Patrouillendienste, Servicedienste),
 - Fahrttätigkeit (zB Zustelldienste, Taxifahrten, Linienverkehr, Transportfahrten außerhalb des Werksgeländes des Arbeitgebers),
 - Baustellen- und Montagetätigkeit außerhalb des Werksgeländes des Arbeitgebers,
 - Arbeitskräfteüberlassung nach dem Arbeitskräfteüberlassungsgesetz, BGBl. Nr. 196/1988,
- oder eine
- vorübergehende Tätigkeit an einem Einsatzort in einer anderen politischen Gemeinde

gewährt werden, soweit der Arbeitgeber aufgrund einer lohngestaltenden Vorschrift gemäß § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 zur Zahlung verpflichtet ist. Die Tagesgelder dürfen die sich aus § 26 Z 4 ergebenden Beträge nicht übersteigen.

Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören (nach § 26 Z 4 EStG) nicht Beträge, die aus Anlass einer Dienstreise als Reisevergütungen und als Tagesgelder und Nächtigungsgelder gezahlt werden.

Werbungskosten sind (gemäß § 16 Abs. 1 EStG) Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten sind 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 (§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG).

2.) Bei dem geltend gemachten Betrag (von 1.512,87 €) handelt es sich – der vorgelegten Bestätigung des Arbeitgebers zufolge – um „Differenzbeträge“ zwischen „Diäten nach § 26 Z 4“ (5.299,60 €) und „steuerfreien Ersätzen vom Dienstgeber“ (3.786,73 €). Die steuerfreien Ersätze wurden unbestritten als Reiseaufwandsentschädigungen im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG ausbezahlt. Auf der Grundlage der Angaben in den vorgelegten „Nachweisungen“ („Tätigkeit“) ist davon auszugehen, dass die Entschädigungen für „Baustellentätigkeiten“ (Z 16b dritter Teilstrich) geleistet wurden.

3.) Wie sich aus dem Gesetzeswortlaut ergibt, kommen Entschädigungen im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG nur in Betracht, wenn sie – wie im vorliegenden Fall – nicht als Kostenersatz gemäß § 26 Z 4 EStG beurteilt werden können („soweit sie nicht gemäß § 26 Z 4 zu berücksichtigen sind“). Stellen sie aber keine Ersätze des Arbeitgebers *iSd § 26 Z 4 EStG* dar, können Differenzbeträge (bis zu den Höchstsätzen des § 26 Z 4 EStG) auch nicht zu Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG führen. Die Obergrenze der Tagesgelder gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b EStG wurde – nach den Gesetzesmaterialien – (nur) aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung den Beträgen gemäß § 26 Z 4 EStG angepasst (EB 220/A XXIII/GP).

Gestützt auf § 16 Abs. 1 Z 9 EStG kann ein Verpflegungsmehraufwand nur geltend gemacht werden, wenn eine „Reise“ vorliegt. Eine Reise *iSd § 16 Abs. 1 Z 9 EStG* liegt aber nur vor, wenn dabei kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird. Bei einer Tätigkeit, wie sie im vorliegenden Fall gegeben ist, befindet sich der Mittelpunkt der Tätigkeit an der Baustelle, auf der die Dienstleistungen erbracht werden (vgl. VwGH 26.5.1986, 85/13/0149).

4.) Eine Berücksichtigung von Differenzbeträgen auf Grund des Vorliegens von Verpflichtungsmehraufwendungen kann auch nicht auf § 16 Abs. 1 EStG gestützt werden. Selbst wenn man davon ausgehen wollte, dass eine Geltendmachung nach dieser Gesetzesstelle zulässig sein sollte, müssten die geltend gemachten Beträge der Höhe nach nachgewiesen werden. Der Bw. hat es gar nicht unternommen, einen solchen Nachweis zu führen (zB für 53,06 € im Jänner 2008 nach Erhalt von steuerfreien Entschädigungen von 339,34 € für diesen Monat).

5.) An der Beurteilung vermag auch das Vorbringen des Bw. nichts zu ändern, Berufskollegen würden besser behandelt. Aus der behaupteten – allenfalls – rechtswidrigen Vorgangsweise gegenüber Dritten könnte keinen Rechtsanspruch auf vergleichbare Vorgangsweise abgeleitet werden. Soweit der Bw. (darüber hinaus) vorbringt, dass ihm ein „beruflicher Mehraufwand“ erwachsen sei, der steuerlich abzugelten sei, ist ihm – mit den kritischen Stimmen im Schrifttum – entgegen zu halten, dass schon die Steuerfreiheit der Entschädigungen gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b EStG (im vorliegenden Fall immerhin 3.786,73 €) nicht zu rechtfertigen ist (vgl. *Doralt*, RdW 2007/378, 365; *ders.*, EStG, Kommentar, § 3 Tz. 126; *Jakom/Laudacher*, § 3 Rz 91).

§ 3 Abs. 1 Z 16b EStG deckt sich weitestgehend mit den vom Verfassungsgerichtshof (mit Erkenntnis vom 22.6.2006, G 134/05 ua) aufgehobenen Bestimmungen. Wie § 26 Z 4 EStG (alter Fassung) verfolgt § 3 Abs. 1 Z 16b EStG den „Effekt, einen steuerfreien Aufwandsatz zuzulassen, der den gesetzlichen Rahmen überschreitet“. Die Regelung muss sich daher den Vorwurf gefallen lassen, eine verfassungswidrige Begünstigung einfach fortgeschrieben zu haben und der Gefahr ausgesetzt zu sein, vom VfGH bei sich bietender Gelegenheit geprüft und ggf. aufgehoben zu werden. Dass es ohne diese Regelung zu „Nettolohneinbußen und Mehrbelastungen“ bestimmter Branchen gekommen wäre, mag zutreffend sein, die getroffene Regelung aber ebenso wenig zu rechtfertigen wie die seinerzeit aufgehobenen Bestimmungen (kritisch auch *Waiglein*, ORF v. 11.10.2008).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 10. Februar 2010