



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 4. Juni 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf vom 14. Mai 2007 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2006 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe sowie dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) ist als Vizeleutnant beim Bundesheer beschäftigt.

In seiner Einkommensteuererklärung für 2006 machte er - wie unten im Erwägungsteil im Einzelnen wiedergegeben - als Werbungskosten Reisekosten im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit in Höhe von 4.223,88 € geltend.

Das Finanzamt anerkannte hievon Reisekosten im Ausmaß von 907,32 €.

Die Nichtanerkennung der Werbungskosten in Höhe von 3.316,56 € (Diätendifferenzen und Differenz-Km-Geld) wurde wie folgt begründet: "Eine beruflich veranlasste Reise gem. § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 liegt unter anderem erst dann vor, wenn sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten mindestens 25 km vom Mittelpunkt der Tätigkeit entfernt. Tagesdiäten bei Dienstreisen unter 25 km konnten daher nicht berücksichtigt werden."

Mit dem Rechtsmittel der Berufung wurde die Berücksichtigung der geltend gemachten Tagesdiäten und der angefallenen Reisekosten für Dienstreisen beantragt.

Das Finanzamt ersuchte den Bw. um Vorlage einer Bestätigung des Dienstgebers, "die eine genaue Beschreibung Ihrer Tätigkeit enthält. Sollten Sie im Außendienst tätig sein, sind die einzelnen Einsatzgebiete bekanntzugeben."

Laut der Bestätigung seitens des Bundesministeriums für Landesverteidigung, A.direktion, hat der Bw. "die in der Beilage angeführten Dienstreisen aufgrund nachangeführter Tätigkeiten durchgeführt:

Bei der Bedarfsermittlung ..., Bedarfsdeckung und Kontrolle der ... mitwirken.

Kleinbeschaffungen ... durchführen. ...

An ...kommissionen teilnehmen.

Administrative Angelegenheiten / Tätigkeiten wahrnehmen.

Überprüfung der ...

...übersichten führen"

Die Angaben der angesprochenen Beilage sind im unten folgenden Erwägungsteil wiedergegeben.

Das Finanzamt erließ eine abweisende Berufungsvorentscheidung mit folgender Begründung:

"Eine berufliche veranlasste Reise gem. § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 liegt unter anderem erst dann vor, wenn sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten mindestens 25 km vom Mittelpunkt der Tätigkeit entfernt. Tagesdiäten bei Dienstreisen unter 25 km konnten daher nicht berücksichtigt werden.

Für Dienstreisen in Orte, die von Ihrem Dienstort über 25 km entfernt sind (...) wurden die von Ihnen geltend gemachten Diäten bereits im Zuge des Erstbescheides berücksichtigt."

Der Vorlageantrag wurde begründet wie folgt:

"In der Berufungsvorentscheidung wird der § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 zitiert, wonach eine beruflich veranlasste Reise erst dann vorliegt, wenn die Verrichtung beruflicher Obliegenheiten mindestens 25 km vom Mittelpunkt der Tätigkeit entfernt liegt.

Aus dem Text des Paragraphen ist diese Behauptung nicht ableitbar.

Auch aus dem darin zitierten § 26 Z 4 EStG 1988 ist diese Textauslegung ebenfalls nicht ableitbar.

Aus dem zitierten § 26 Z 4 EStG 1988 ist ersichtlich, dass Reisevergütungen in Fahrtenvergütungen bzw. Kilometergeld einerseits und Tagesgelder bzw. Nächtigungsgelder andererseits unterschieden werden.

Da der von Ihnen verwendete Begriff 'Tagesdiäten' dort nicht angeführt ist, nehme ich an, dass für Sie alle diese Kosten zusammen in diesem Begriff beinhaltet sind.

An dieser Stelle darf ich nochmals hinweisen, dass sich meine Berufung *ausschließlich* auf die verwehrte Anerkennung der *Reisekosten* (Tagesvergütungen bzw. Kilometergeld) bezogen

hat.

Aus dienstlichen Gründen habe ich in der Zeit, für die ich meine Ansprüche geltend mache, meinen Dienstort (...-Kaserne ...) zur Durchführung von Dienstverrichtungen im ... in 1010 Wien ... verlassen.

In diesem Zusammenhang bin ich gem. § 26 Z 4 bzw. § 26 Z 4 lit. a ein Arbeitnehmer, der seine Dienstreise vom Wohnort angetreten hat.

Diese Entfernung beträgt gem. beiliegender Routenberechnung 26 km für eine Fahrtstrecke. Somit überschreite ich auch die für mich nicht nachvollziehbare Grenze von 25 km."

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Bw., ein beim österreichischen Bundesheer beschäftigter Vizeleutnant, hat seinen Dienstort in B.. Im Jahr 2006 war er – neben weiteren auf Reisen in die Bundesländer ausgeübten Aufgaben, die nicht verfahrensgegenständlich sind – beim Bundesministerium für Landesverteidigung, A.direktion, in 1010 Wien auf Dienstauftragsbasis zur Verrichtung der bereits oben aufgelisteten Tätigkeiten in folgenden Zeiträumen tätig:

Beginn	Ende	Dauer/Tage	Ersatz RGV	Diäten § 26	Differenz
29 05 06 05:55	30 05 06 16:30	23	353,60 €	451,26 €	97,66 €
03 07 06 07:00	30 07 06 07:00	20	89,30 €	392,40 €	303,10 €
31 07 06 06:19	30 08 06 16:34	19	75,20 €	372,78 €	297,58 €
18 09 06 06:19	30 09 06 16:34	10	47,00 €	196,20 €	149,20 €
02 10 06 06:19	31 10 06 16:34	21	84,60 €	412,02 €	327,42 €
02 11 06 06:19	30 11 06 16:34	21	61,10 €	412,02 €	350,92 €
01 12 06 06:16	15 12 06 16:33	10	42,30 €	196,20 €	153,90 €

An sämtlichen Tagen kehrte der Bw. (nach Dienstende) an seinen Wohnort in C. zurück.

Diese Feststellungen beruhen auf der vom Bw. erstellten Aufstellung und auf der damit übereinstimmenden Reisekostenabrechnung gegenüber dem Arbeitgeber. Der Umstand der täglichen Rückkehr an den Wohnort ergibt sich aus dem geltend gemachten Differenz-Km-Geld (näheres dazu vgl. unten), der Nichtgeltendmachung von Nächtigungsgeld und im Hinblick auf die Entfernung (von lediglich 26 km).

Die in diesen Unterlagen ausgewiesenen Angaben sind unstrittig. Es bestehen keine Bedenken, diese Unterlagen der Entscheidung bzw. der vorzunehmenden rechtlichen Beurteilung zugrunde zu legen.

Werbungskosten sind gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Diätendifferenzen:

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 sind Reisekosten bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen 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. Vergütungen des Dienstgebers sind von diesen Höchstbeträgen abzuziehen.

Gemäß § 26 Z 4 b EStG 1988 darf das Tagesgeld für Inlandsdienstreisen bis zu 26,40 Euro pro Tag betragen. Dauert eine Dienstreise länger als drei Stunden, so kann für jede angefangene Stunde ein Zwölftel gerechnet werden. Das volle Tagesgeld steht für 24 Stunden zu, ausgenommen eine lohngestaltende Vorschrift im Sinn des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 sieht eine Abrechnung des Tagesgeldes nach Kalendertagen vor; in diesem Fall steht das Tagesgeld für den Kalendertag zu.

Gemäß § 20 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Reisekosten, soweit sie nach § 16 Abs. 1 Z 9 nicht abzugsfähig sind, nicht abgezogen werden (Z 2 lit. c). Zu den nach § 20 EStG nicht abzugsfähigen Aufwendungen gehört auch jener Verpflegungsmehraufwand, der einer Vielzahl von Steuerpflichtigen regelmäßig dadurch erwächst, dass sie aus beruflichen Gründen genötigt sind, Mahlzeiten außer Haus einzunehmen (VwGH vom 5.10.1994, ZI. 92/15/0225).

Mit dem Begriff der "Reise" im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 hat sich der Verwaltungsgerichtshof bereits in einer Vielzahl von Erkenntnissen auseinandergesetzt und in diesen daran festgehalten, dass der Aufenthalt an einem Ort, der als Mittelpunkt der Tätigkeit des Steuerpflichtigen angesehen werden muss, keine Reise darstellt, wobei zu einem (weiteren) Mittelpunkt der Tätigkeit ein Ort auf Grund längeren Aufenthaltes des Steuerpflichtigen wird.

Die Rechtfertigung der Annahme solcher Werbungskosten liegt bei kurzfristigen Aufenthalten überhaupt nur in dem bei derartigen Reisebewegungen in typisierender Betrachtungsweise angenommenen Verpflegungsmehraufwand gegenüber den ansonsten am jeweiligen Aufenthaltsort anfallenden und gemäß § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähigen (üblichen) Verpflegungsaufwendungen. Bei längeren Aufenthalten ist in der gebotenen typisierenden Betrachtungsweise von der Möglichkeit der Inanspruchnahme solcher Verpflegungsmöglichkeiten auszugehen, deren Aufwendungen als Teil der Kosten der Lebensführung grundsätzlich nicht abzugsfähig sind. Auch die mit Unterbrechungen ausgeübte Beschäftigung an einem Ort begründet dessen Eignung zu einem weiteren

Mittelpunkt der Tätigkeit, sofern die Dauer einer solchen wiederkehrenden Beschäftigung am selben Ort insgesamt ein Ausmaß erreicht, welches zum Wegfall der Voraussetzungen des in typisierender Betrachtungsweise unterstellten Verpflegungsmehraufwandes aus den gleichen Überlegungen zu führen hat, wie sie bei einer nicht unterbrochenen Aufenthaltsdauer an einem Beschäftigungsort nach Verstreichen eines typisiert als angemessen zu beurteilenden Zeitraumes Platz zu greifen haben (vgl. VwGH 20.9.1995, 94/13/0253, 0254, 18.10.1995, 94/13/0101, 29.5.1996, 93/13/0013, und 20.11.1996, 96/15/0097).

Im Erkenntnis vom 20.4.1999, 98/14/0156, führt der Verwaltungsgerichtshof aus, dass die Rechtfertigung für die Anerkennung von Verpflegungsmehraufwand als Werbungskosten darin liege, dass der Steuerpflichtige in der ersten Zeit an einem neuen Ort keine ausreichenden Kenntnisse über günstige Verpflegungsmöglichkeiten hat. Nach Ablauf dieser Zeit befindet er sich in der gleichen Lage wie ein Dienstnehmer, der nicht auf Reise ist, sich aber außerhalb seines Haushaltes verpflegt. Für das Erreichen jenes Zeitraumes, der für das Verschaffen ausreichender Kenntnisse über günstige Verpflegungsmöglichkeiten notwendig ist, sind auch wiederkehrende Beschäftigungen an einzelnen, nicht zusammenhängenden Tagen zu berücksichtigen. Weiters hat der Verwaltungsgerichtshof in diesem Zusammenhang es nicht als rechtswidrig erkannt, wenn die Behörde den Verpflegungsmehraufwand nur für den Aufenthalt der ersten 15 Tage anerkennt.

Im Erkenntnis vom 7.9.1993, 93/14/0081, führt der Verwaltungsgerichtshof aus, dass nicht mehr vom Vorliegen einer Reise mit der für sie typischen Reisebewegung gesprochen werden könne, wenn ein Steuerpflichtiger sich über einen längeren Zeitraum hindurch (in der Regel mehr als eine Woche) an ein und demselben Ort aufgehalten hat. Die Berücksichtigung von Verpflegungsmehraufwand ist daher bei durchgehender Tätigkeit am selben Einsatzort nur für die ersten 5 Tage möglich.

Eine Reise i.S.d. § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 liegt vor, wenn sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit (über eine bestimmte Distanz hinaus vom örtlichen Nahebereich) entfernt, ohne dass dadurch der bisherige Mittelpunkt aufgegeben wird, *solange der aufgesuchte Ort oder das aufgesuchte Gebiet nicht ein weiterer Tätigkeitsmittelpunkt geworden ist.*

Die Begründung eines weiteren Mittelpunktes der Tätigkeit ist dann anzunehmen, wenn sich die Dienstverrichtung auf einen anderen Einsatzort (oder auf ein mehrere Orte umfassendes Einsatzgebiet oder Zielgebiet) *durchgehend oder wiederkehrend über einen längeren Zeitraum* erstreckt.

Im vorliegenden Fall versah der Bw. bis Ende Mai Dienst an seiner Dienststelle in B. und sodann auf Dienstauftragsbasis beim Bundesministerium für Landesverteidigung in 1010 Wien.

Von einem längeren Zeitraum ist auszugehen, wenn sich eine Dienstverrichtung an mehreren aufeinander folgenden Tagen an einem Einsatzort oder eine regelmäßig wiederkehrende Tätigkeit an einem Einsatzort oder eine unregelmäßig wiederkehrende Tätigkeit an einem Einsatzort ergibt. *Wird* an einem Einsatzort dadurch *ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet*, stehen Tagesgelder bei durchgehender Tätigkeit oder bei Regelmäßigkeit nur für eine jeweilige Anfangsphase für fünf Tage zu (VwGH 28.5.1997, 96/13/0132). Würde innerhalb von 6 Kalendermonaten kein weiterer Einsatz an diesem Einsatzort erfolgen, wäre mit der Berechnung der Anfangsphase von 5 Tagen neu zu beginnen.

Das Entstehen von Werbungskosten 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 (VwGH 28.5.1997, 96/13/0132). Diese die Einkünfte mindernde Berücksichtigung von Verpflegungsmehraufwendungen nach § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 findet ihre Begründung darin, dass einem Steuerpflichtigen die besonders preisgünstigen Verpflegungsmöglichkeiten am jeweiligen Aufenthaltsort i.d.R. nicht bekannt sind, weshalb die Verpflegung durch die örtliche Gastronomie typischerweise zu Mehraufwendungen führt (VwGH 29.5.1996, 93/13/0013). Daher ist bei längeren oder wiederkehrenden Aufenthalten an einem Einsatzort oder in einem Einsatz- oder Zielgebiet in der gebotenen typisierenden Betrachtungsweise von der Kenntnis über die Möglichkeit der Inanspruchnahme der üblichen (günstigeren) Verpflegungsmöglichkeiten auszugehen, deren Aufwendungen als Teil der Kosten der Lebensführung nicht abzugsfähig sind (VwGH 22.3.2000, 95/13/0167; VwGH 28.5.1997, 96/13/0132; VwGH 29.5.1996, 93/13/0013; VwGH 20.9.1995, 94/13/0253, 0254). Dahinter steht die Überlegung, dass es der längere Aufenthalt dem Steuerpflichtigen ermöglicht, sich dort über die Verpflegungsmöglichkeiten zu informieren und so einen Verpflegungsmehraufwand zu vermeiden (VwGH 28.5.1997, 96/13/0132).

Im gegenständlichen Fall wurde Ende Mai der Mittelpunkt der Tätigkeit des Bw. nach 1010 Wien verlegt. Im Sinne der obigen Rechtsausführungen stehen Tagesgelder für die ersten fünf Tage, also für den 29. Mai bis 2. Juni zu. Auf Basis der Beträge "Ersatz RGV 353,60", "Diäten § 26 Z 7 451,26" und "Differenz 97,66" errechnen sich unter Bedachtnahme auf die diesen Beträgen zugrunde liegenden 23 Tage zu berücksichtigende Tagesgelder in Höhe von $(97,66 \text{ €} : 23 \text{ Tage} \times 5 \text{ Tage} =) 21,23 \text{ €}$.

Der Berufung konnte daher in diesem Punkt teilweise stattgegeben werden.

Die vom Finanzamt anerkannten Werbungskosten waren um Diätendifferenzen im Betrag von 21,23 € zu erhöhen.

Differenz-Km-Geld:

Beruflich veranlasste Fahrtaufwendungen sind - unabhängig vom Vorliegen einer Reise - stets in ihrer tatsächlichen Höhe gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 als Werbungskosten anzusetzen.

Der Anspruch auf Fahrtkosten besteht grundsätzlich unabhängig vom Anspruch auf Tagesgelder.

Daher stehen Fahrtkosten auch bei Begründung eines weiteren Mittelpunktes der Tätigkeit zu. Eine Ausnahme vom Grundsatz, dass Fahrtkosten in ihrer tatsächlichen Höhe zu berücksichtigen sind, enthält § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte:

"Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 idF BGBl. I 2005/115 sind Werbungskosten auch Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte.

Für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen gilt:

- a) Diese Ausgaben sind bei einer einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis 20 km grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5) abgegolten.
- b) Beträgt die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt, mehr als 20 km und ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, dann werden zusätzlich als Pauschbeträge berücksichtigt:

Bei einer Fahrtstrecke von

20 km bis 40 km 495 Euro jährlich

40 km bis 60 km 981 Euro jährlich

über 60 km 1.467 Euro jährlich

- c) Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar, dann werden anstelle der Pauschbeträge nach lit. b folgende Pauschbeträge berücksichtigt:

Bei einer einfachen Fahrtstrecke von

2 km bis 20 km 270 Euro jährlich

20 km bis 40 km 1.071 Euro jährlich

40 km bis 60 km 1.863 Euro jährlich

über 60 km 2.664 Euro jährlich

Mit dem Verkehrsabsatzbetrag und den Pauschbeträgen nach lit. b und c sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten. Für die Inanspruchnahme der Pauschbeträge hat der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber auf einem amtlichen Vordruck eine Erklärung über das Vorliegen der Voraussetzungen der lit. b und c abzugeben. Der Arbeitgeber hat die Erklärung des Arbeitnehmers zum Lohnkonto (§ 76) zu nehmen. Änderungen der Verhältnisse für die Berücksichtigung dieser Pauschbeträge muss der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber innerhalb eines Monats melden. Die Pauschbeträge sind auch für Feiertage sowie für Lohnzahlungszeiträume zu berücksichtigen, in denen sich der Arbeitnehmer im Krankenstand oder auf Urlaub (Karenzurlaub) befindet. Wird der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend im Werkverkehr (§ 26 Z 5) befördert, dann stehen ihm die Pauschbeträge nach lit. b und c nicht zu. Erwachsen ihm für die Beförderung im Werkverkehr Kosten, dann sind diese bis zur Höhe der sich aus lit. b und c ergebenden Beträge als Werbungskosten zu berücksichtigen."

Kennzeichnend für diese Fahrten ist, dass sie mit dem Ziel unternommen werden, die Arbeitsstätte aufzusuchen bzw. von dieser in die Wohnung zurückzukehren.

Die Pauschalbeträge sind Jahresbeträge; sie sind auf den Lohnzahlungszeitraum umzurechnen; grundsätzlich gilt als Lohnzahlungszeitraum der Kalendermonat (§ 77 Abs. 1); für den Kalendermonat können 20 Arbeitstage angenommen werden (Doralt, EStG-Kommentar, Tz. 102 zu § 16).

Der Nachweis der Fahrtkosten hat grundsätzlich mittels eines laufend geführten Fahrtenbuches zu erfolgen, aus dem der Tag (Datum) der beruflichen Fahrt, Ort, Zeit und Kilometerstand jeweils am Beginn und am Ende der beruflichen Fahrt, Zweck jeder einzelnen beruflichen Fahrt und die Anzahl der gefahrenen Kilometer, aufgegliedert in beruflich und privat gefahrene Kilometer, ersichtlich sind. Die Führung eines Fahrtenbuches kann entfallen, wenn durch andere Aufzeichnungen (z.B. Reisekostenabrechnungen gegenüber dem Arbeitgeber) eine verlässliche Beurteilung möglich ist.

Der Bw. hat nicht tatsächlich angefallene Kosten nachgewiesen, sondern das amtliche Kilometergeld (in Höhe von 0,38 €) für die Fahrten von C. nach 1010 Wien und retour beantragt und die dafür vom Dienstgeber erhaltenen Ersätze zum Abzug gebracht.

Auf Basis der obigen Rechtsausführungen steht hinsichtlich dieser Fahrten für sämtliche Monate, in welchen die Fahrten C. - 1010 Wien - C. überwiegend zurückgelegt wurden, die Pauschalbeträge zu. Gemäß der oben wiedergegebenen Aufstellung handelte es sich um die Monate von Juni bis Dezember. Dementsprechend errechnet sich der zu berücksichtigende Betrag in Höhe von 624,75 €.

Der Berufung konnte daher auch in diesem Punkt teilweise stattgegeben werden.

Die vom Finanzamt anerkannten Werbungskosten waren um Differenz-Km-Gelder im Betrag von 624,75 € zu erhöhen.

Insgesamt gesehen waren die vom Finanzamt anerkannten Werbungskosten im Betrag von 907,32 € um 21,23 € und um 624,75 € zu erhöhen, wodurch sich Werbungskosten in Höhe von 1.553,30 € errechnen.

Der angefochtene Bescheid war daher abzuändern.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 13. Jänner 2009