

IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Peter Bilger in der Beschwerdesache X, vertreten durch Dkfm. Kurt Hämmerle, Andreas-Hofer-Straße 25, 6890 Lustenau gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 05.06.2013 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2012 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (in weiterer Folge kurz Bf.) bezog im Jahr 2012 Einkünfte aus unselbständiger Arbeit aus einer Beschäftigung bei der BGmbH.

Mit Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2012 beantragte er u.a. Kosten für den Master-Studiengang I. an der Universität T. in Höhe von 2.062,18 Euro als Werbungskosten. Unter diesen Kosten waren auch Tagesgelder für 15 Tage in Höhe von 337,70 Euro.

Mit Einkommensteuerbescheid vom 05.06.2013 anerkannte das Finanzamt diese Kosten bis auf die Tagesgelder als Werbungskosten. Zur Nichtberücksichtigung der Tagesgelder führte es aus, gem. § 16 Abs. 1 EStG 1988 kämen Tagesgelder als Fortbildungskosten nur bei Vorliegen einer Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 in Betracht. Allerdings komme es infolge der über einen längeren Zeitraum zum Schulungsort erfolgten Fahrten zu einem weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit. Tagesgelder stünden daher für das Jahr 2012 nicht mehr zu.

In der gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 eingebrachten Berufung vom 06.06.2013 wandte der Bf. zusammengefasst ein, die steuerlich geltend gemachten

Reisen stünden in Zusammenhang mit einer wiederkehrenden, aber nicht regelmäßigen Tätigkeit an einem Einsatzort und stünden daher gemäß Rz 301 der Lohnsteuerrichtlinien 2002 (LStR 2002) Tagesgelder für die Anfangsphase von 15 Tagen pro Kalenderjahr zu.

Das Finanzamt Feldkirch wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 11.06.2013 als unbegründet ab. Eine Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 liege nur dann vor, wenn sich der Steuerpflichtige aus beruflichem Anlass mehr als 25 km vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit entferne, dabei eine Reisedauer von 3 Stunden überschreite und keinen neuen Mittelpunkt der Tätigkeit begründe. Im gegenständlichen Fall sei ein neuer Mittelpunkt der Tätigkeit anzunehmen, da der Bf. für längere Zeit an einem Einsatzort regelmäßig wiederkehrend tätig gewesen sei. Die Anfangsphase von 5 Tagen sei daher bereits im Jahr 2011 überschritten worden. Erst wenn innerhalb von sechs Kalendermonaten kein weiterer Einsatz an diesem Mittelpunkt der Tätigkeit erfolge, beginne eine neue „Anfangsphase“ von 5 Tagen. Aus den vorgelegten Unterlagen ergebe sich eindeutig, dass der Bf. sich bereits in der Zeit vom 29.09.2011 bis zum 15.12.2011 regelmäßig wiederkehrend (mehrmals wöchentlich) auf Fortbildung in V. befunden habe. Aus der Tatsache, dass während dieses Zeitraumes auch reisefreie Zeiträume vorlägen, könne keinesfalls geschlossen werden, dass es sich bei der Tätigkeit um eine unregelmäßig wiederkehrende Tätigkeit handle. Im Umkehrschluss sei daher von einer regelmäßig wiederkehrenden Tätigkeit auszugehen und sei daher die Anfangsphase von 5 Tagen bereits im Jahr 2011 überschritten worden. Im Ergebnis würden daher für die Fortbildung „V.“ keine Tagesgelder mehr zustehen.

Im Vorlageantrag vom 08.06.2013 wandte der Bf. gegen die Ausführungen des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung ein, in seinem Fall lägen sehr wohl Reisebewegungen auf Grund einer an einem Einsatzort wiederkehrenden, aber nicht regelmäßigen Tätigkeit vor. Die Argumentation in der Berufungsvorentscheidung, wonach eine regelmäßig wiederkehrende Tätigkeit auch dann gegeben sei, wenn diese Tätigkeit einmal durch eine Woche unterbrochen sei, entspreche nicht den von der Judikatur aufgestellten Beurteilungskriterien. Faktum sei, dass in der Zeit zwischen dem 29.09.2011 und dem 15.12.2011 folgende, zum Teil weit über eine Woche andauernde, reisefreie Zeiträume vorgelegen seien: 02.10. - 12.10.; 30.10 - 09.11.; 02.12. - 08.12. Somit sei innerhalb des gesamten Reisezeitraumes von ca. 11 Wochen die Reisetätigkeit dreimal durch mehr als einwöchige Zeiträume unterbrochen gewesen. Aus welchem Grund diese Unterbrechung erfolgt sei, sei in diesem Zusammenhang ohne Bedeutung. Es liege daher eindeutig eine zwar wiederkehrende, aber unregelmäßige Reisetätigkeit vor. Im Übrigen habe das Finanzamt den im Jahr 2011 als Werbungskosten geltend gemachten Verpflegungsmehraufwand im Ausmaß von 15 Tagen anerkannt und dadurch jedenfalls die Rechtsansicht betreffend die Unregelmäßigkeit der Reisetätigkeit im Jahr 2011 bestätigt.

Hinweis:

Gem. Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG wurde mit 1. Jänner 2014 der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Bundesfinanzgericht über. Gem. § 232 Abs. 38 BAO sind am 31. Dezember 2013 anhängige Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Das Verfahren betreffende Anbringen wirken ab 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

Zwischen den Parteien ist unstrittig, dass das Studium des Bf. an der Universität T. als beruflich veranlasste Fortbildung zu werten und die die damit zusammenhängenden Kosten grundsätzlich als Werbungskosten zu berücksichtigen sind. Strittig ist aber, ob auch die geltend gemachten Tagesgelder als Werbungskosten anzuerkennen sind.

Dabei geht das Bundesfinanzgericht von folgendem **entscheidungsrelevanten**

Sachverhalt aus: Der Bf. war in den Jahren 2011 und 2012 bei der BGmbH unselbstständig beschäftigt. Im Wintersemester 2011/2012, im Sommersemester 2012 und im Wintersemester 2012/2013 belegte er den Master-Studiengang I. an der Universität T. in V.. Um an Lehrveranstaltungen teilzunehmen, fuhr er jeweils von L. nach V. und retour (einfache Wegstrecke 39,60 km). Zwischen 29. September 2011 und 15. Dezember 2011 nahm er an folgenden Lehrveranstaltungen teil:

Datum	Fach	Uhrzeit	Datum	Tag	Uhrzeit
Do. 29.09.2011	Fach_1	14.00-18.00	Do. 10.11.2011	Fach_1	09.00-18.00
Fr. 30.09.2011	Fach_1	09.00-18.00	Fr. 11.11.2011	Fach_2	09.00-12.00
Sa. 01.10.2011	Fach_1	09.00-13.00	Fr. 11.11.2011	Fach_3	13.00-18.00
Do. 13.10.2011	Fach_2	09.00-13.00	Do. 17.11.2011	Fach_4	09.00-16.45
Do. 13.10.2011	Fach_1	14.00-17.00	Fr. 18.11.2011	Fach_4	09.00-16.45
Fr. 14.10.2011	Fach_1	09.15-16.45	Sa. 19.11.2011	Fach_4	09.00-15.00
Sa. 15.10.2011	Fach_1	09.00-15.00	Do. 24.11.2011	Fach_4	09.00-16.45

Do. 20.10.2011	Fach_1	09.00-18.00	Fr. 25.11.2011	Fach_4	13.00-18.00
Fr. 21.10.2011	Fach_1	09.00-18.00	Sa. 26.11.2011	Fach_5	09.00-13.00
Sa. 22.10.2011	Fach_2	09.00-13.00	Do. 01.12.2011	Fach_5	09.00-18.00
Do. 27.10.2011	Fach_2	13.00-16.45	Fr. 09.12.2011	Fach_1	09.00-18.00
Fr. 28.10.2011	Fach_3	09.00-18.00	Do. 15.12.2011	Fach_5	09.00-16.45
Sa. 29.10.2011	Fach_3	09.00-15.45			

Im Jahr 2012 besuchte der Bf. an insgesamt 83 Tagen, zumeist an den Wochentagen Donnerstag, Freitag und Samstag, Lehrveranstaltungen an der Universität T..

Für diese Feststellungen stützt sich das Bundesfinanzgericht auf Angaben des Arbeitgebers des Bf. und des Bf. selbst.

Rechtslage und rechtliche Erwägungen

Gem. § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Aufwendungen oder Ausgaben zur Erhaltung, Sicherung oder Erwerbung der Einnahmen Werbungskosten. Zu den Werbungskosten zählen gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 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. Höhere Aufwendungen sind nicht zu berücksichtigen.

Im Übrigen dürfen nach § 20 Abs. 1 Z. 2 EStG 1988 die Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden. Auch Reisekosten, soweit sie nach § 4 Abs. 5 und § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 nicht abzugsfähig sind, unterliegen dem Abzugsverbot (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. c EStG 1988).

Nur wenn eine beruflich veranlasste Reise vorliegt, kann ein Verpflegungsmehraufwand nach § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 geltend gemacht werden.

Der Begriff „Reise“ ist nicht gesetzlich definiert. Durch die Judikatur sind aber Kriterien für den Reisebegriff des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 entwickelt worden.

Eine Reise liegt danach vor, wenn

- sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten oder aus sonstigem beruflichem Anlass vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit entfernt, ohne dass dadurch der bisherige Mittelpunkt aufgegeben wird (VwGH 16.3.1988, 85/13/0154) und
- eine Reisedauer von mehr als drei Stunden bei Inlandsreisen und mehr als fünf Stunden bei Auslandsreisen vorliegt und
- kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird (vgl. *Doralt*, EStG¹³, § 16 Tz 173).

Durch eine Reise muss eine größere Entfernung zurückgelegt werden. Eine solche Entfernung ist bei 30 km jedenfalls gegeben (VwGH 37.1990, 90/14/0069).

Wird ein neuer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet, so führt der Aufenthalt an diesem Ort zu keiner Reise (vgl. VwGH vom 30.10.2001, 95/14/0013).

Mittelpunkt der Tätigkeit ist jedenfalls der Ort der Betriebsstätte, in welcher der Steuerpflichtige Innendienst verrichtet. Ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit wird nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes begründet

- aufgrund längeren durchgehenden Aufenthaltes des Steuerpflichtigen oder
- aufgrund wiederkehrenden Einsatzes über einen längeren Zeitraum (vgl. VwGH 21.11.1991, 90/13/0101).

Nach den (lediglich als Auslegungsbehelf für die Verwaltung dienenden und für das Bundesfinanzgericht nicht bindenden) Lohnsteuerrichtlinien 2002 ist die Begründung eines weiteren Mittelpunktes der Tätigkeit anzunehmen, wenn sich die Dienstverrichtung auf einen anderen Einsatzort durchgehend oder wiederkehrend über einen längeren Zeitraum erstreckt. Von einem längeren Zeitraum ist danach in folgenden Fällen auszugehen:

- Der Arbeitnehmer wird an einem Einsatzort durchgehend tätig und die Anfangsphase von fünf Tagen wird überschritten. Erfolgt innerhalb von sechs Kalendermonaten kein Einsatz an diesem Mittelpunkt der Tätigkeit, ist mit der Berechnung der Anfangsphase von fünf Tagen neu zu beginnen.
- Der Arbeitnehmer wird an einem Einsatzort regelmäßig wiederkehrend (mindestens einmal wöchentlich) tätig und die Anfangsphase von fünf Tagen wird überschritten. Erfolgt innerhalb von sechs Kalendermonaten kein Einsatz an diesem Mittelpunkt der Tätigkeit, ist mit der Berechnung der Anfangsphase neu zu beginnen.
- Der Arbeitnehmer wird an einem Einsatzort wiederkehrend, aber nicht regelmäßig tätig und überschreitet dabei eine Anfangsphase von 15 Tagen im Kalenderjahr. Die Anfangsphase von 15 Tagen steht pro Kalenderjahr zu.

Bei der Bestimmung des Mittelpunktes der Tätigkeit ist aber zu beachten, dass nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Berücksichtigung von Werbungskosten iS des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 allein durch den bei kurzfristigen Aufenthalten in typisierender Betrachtungsweise angenommenen Verpflegungsmehraufwand gerechtfertigt ist. Ein solcher Verpflegungsmehraufwand wird angenommen, weil davon ausgegangen wird, dass der Steuerpflichtige außerhalb des Ortes seiner ständigen Tätigkeit die Gastronomie nicht kennt und sich daraus ein

Mehraufwand ergibt. Bei längeren Aufenthalten hat der Steuerpflichtige ausreichend Gelegenheit, die Gastronomie am Einsatzort kennenzulernen und befindet sich daher in der gleichen Lage wie ein Dienstnehmer, der nicht auf Reisen ist, sich aber außerhalb seines Haushalts verpflegt. Daher ist ein Verpflegungsmehraufwand nach einer bestimmten Aufenthaltsdauer nicht mehr gerechtfertigt. Verpflegungskosten sind dann zur Gänze Teil der nichtabzugsfähigen Kosten der Lebensführung (vgl. VwGH 20.09.1995, 94/13/0253; VwGH 20.4.1999, 98/14/0156; VwGH 30.10.2001, 95/14/0013; Doralt, EStG¹³, § 16 Tz 172).

Auch die mit Unterbrechungen ausgeübte Beschäftigung an einem Ort führt zu einem weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit, sofern die Dauer einer solchen wöchentlich wiederkehrenden Beschäftigung am selben Ort insgesamt ein Ausmaß erreicht, welches zum Wegfall der Voraussetzungen des in typisierender Betrachtungsweise unterstellten Verpflegungsmehraufwandes führt (vgl. VwGH 20.09.1995, 94/13/0253). Im Erkenntnis vom 02.08.1995, 93/13/0099 hat der Verwaltungsgerichtshof einen Ort, an dem die Steuerpflichtige zwischen dem 10.09. und dem 21.12. eines Jahres an zwei Tagen bzw. einem Tag je Woche beschäftigt war, als (weiteren) Mittelpunkt der Tätigkeit eingestuft.

Im vorliegenden Beschwerdefall hielt sich der Bf. zur Absolvierung des Master-Studienganges I. zwischen 29.09.2011 und 15.12.2011 regelmäßig an drei oder zwei Tagen, in zwei Kalenderwochen an einem Tag, insgesamt an 23 Tagen, in V. auf. Nur in zwei Kalenderwochen war er an keinem Tag in V.. In dieser Zeit hatte der Bf. ausreichend Gelegenheit, die dortigen gastronomischen Verhältnisse kennen zu lernen und die günstigsten Angebote herauszufinden. Dass sich der Bf. an zwei ganzen Kalenderwochen nicht in V. aufgehalten hat, ändert daran nichts. Dementsprechend ist es für den Beschwerdefall auch unmaßgeblich, ob diese Tätigkeit in T. als „regelmäßig wiederkehrend“ oder als „wiederkehrend, aber unregelmäßig“ eingestuft wird. Entscheidend ist vielmehr, dass der Bf. in diese Zeit ausreichend Gelegenheit hatte, die gastronomischen Verhältnisse in V. kennen zu lernen und daher dort bereits im Jahr 2011 einen (weiteren) Mittelpunkt der Tätigkeit begründet hatte.

Da das Studium am bereits 12.01.2012 fortgesetzt wurde, fand auch keine längere Unterbrechung des Aufenthaltes statt, der die neuerliche Annahme eines Verpflegungsaufwandes gerechtfertigt hätte. Die Berücksichtigung eines Verpflegungsmehraufwandes im Jahr 2012 wäre daher auch dann nicht mehr gerechtfertigt, wenn man im Sinne des LStR 2002 von einer "wiederkehrenden, aber unregelmäßigen" Tätigkeit ausgehen würde (vgl. Doralt, EStG¹³, § 16 Tz 176).

Im Beschwerdefall ist zudem zu berücksichtigen, dass der Bf. an jedem Tag, an dem er sich im V. zur Fortbildung aufgehalten hat, an seinen Wohnsitz nach L. zurückgekehrt ist. In diesem Fall ist die Annahme einer Verpflegungsmehraufwandes überhaupt zweifelhaft. Allfällige aus der anfänglichen Unkenntnis über die lokale Gastronomie resultierende Verpflegungsmehraufwendungen können nämlich in solchen Fällen durch entsprechende zeitliche Lagerung von Mahlzeiten bzw. die Mitnahme von Lebensmitteln abgefangen

werden. Dementsprechend sind nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Verpflegungsmehraufwendungen für den ersten Zeitraum von rund einer Woche nur dann zu berücksichtigen, wenn im Rahmen von Reisen auch Nächtigungen erforderlich sind (vgl. VwGH 30.10.2001, 95/14/0013).

Das Finanzamt hat daher zu Recht für das Jahr 2012 keine Tagesgelder mehr berücksichtigt. Mit den im Jahr 2011 vom Finanzamt zuerkannten 15 Tagesgeldern ist ein allenfalls angefallener Verpflegungsaufwand vor dem Hintergrund der oben zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ausreichend berücksichtigt. Ein Anspruch auf die Berücksichtigung weiterer Tagesgelder im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung 2012 kann daraus in keinem Fall abgeleitet werden. Der Grundsatz von Treu und Glauben schützt nämlich nicht allgemein das Vertrauen in die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgrenzenden Beurteilung in der Vergangenheit. Die Behörde ist vielmehr verpflichtet, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungspraxis abzugehen (vgl. *Ritz*, BAO⁵, § 114 Rz 9 mit der dort zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gem. Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes uneinheitlich beantwortet wird.

Das gegenständliche Erkenntnis hängt nicht von der Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung ab. Die im Beschwerdefall zu lösende Rechtsfrage ist durch eine umfangreiche Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, von der das Bundesfinanzgericht nicht abgewichen ist, geklärt. Eine (ordentliche) Revision ist daher nicht zulässig.

Feldkirch, am 22. April 2014