



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vom 15. Mai 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Oststeiermark vom 24. April 2009 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber ist beim Österreichischen Bundesheer beschäftigt und beantragte im Zuge der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2008 Differenzwerbungskosten in Höhe von insgesamt € 3.223,94 für Tagesgelder, Reisekosten und Frühstück.

Das Finanzamt berücksichtigte lediglich einen Betrag in Höhe von € 423,- und führte begründend aus, dass bei einem längeren durchgehenden Aufenthalt an einem Ort ab dem 6. Tag keine Reise im Sinne des § 16 vorliegen würde, weshalb Tagelddifferenzen ab diesem Zeitpunkt nicht als erhöhte Werbungskosten geltend gemacht werden könnten. Für Reisen im Nahbereich (innerhalb 25 Kilometer) zum ständigen Dienstort könnten grundsätzlich keine Tagelder beantragt werden. Die geltend gemachten Fahrtkosten seien insoweit zu berichtigen gewesen als überhöhte Kilometer angesetzt worden seien.

In der dagegen erhobenen Berufung verminderte der Berufungswerber die begehrten Differenzreisekosten auf den Betrag von € 3.006,52 und brachte vor, dass diese Werbungskosten sich aus „Differenzwerbungskosten“ aus Dienstreisen im Fernbereich nach

§ 26 Z 4 EStG zusammensetzen würden. Hierbei handle es sich um vorübergehende Tätigkeiten an einem Einsatzort in einer anderen politischen Gemeinde, von der aus der tägliche Heimweg, da mehr als 120 km entfernt, nicht zumutbar sei. Diese Tätigkeit betreffe eine Ausbildung für das Bundesheer und auf Grund dessen entstehe ein neuer Mittelpunkt der Tätigkeit erst nach 6 Monaten.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung verweist das Finanzamt darauf, dass ein Verpflegungsaufwand am Arbeitsort grundsätzlich zu den nicht abzugsfähigen Lebensführungskosten zählen würde. Ein Mehraufwand, welcher in Höhe des amtlichen Taggeldes steuerlich geltend gemacht werden könne, würde eine Reise voraussetzen. Die Reise zu einem dauernden Einsatzgebiet würde jedoch die Begründung eines weiteren Mittelpunktes der Tätigkeit bei einem durchgehenden Aufenthalt ab dem 6. Tag und nicht wie im Berufungsbegehren angeführt, nach 6 Monaten (Mittelpunkt der Tätigkeit an einem Einsatzort RZ 300 bis 302 der Lohnsteuerrichtlinien) bewirken. Ab dem 6. Tag könnten daher Taggeld Differenzen an einem Einsatzort nicht als erhöhte Werbungskosten gelten gemacht werden.

In dem dagegen erhobenen Vorlageantrag brachte der Berufungswerber ergänzend vor, dass eine lohngestaltende Vorschrift, Reisegebührenvorschrift 1955, vorliegen würde. Nach dieser Vorschrift würden Beamte eine Reisezulage = Diäten erhalten, nach § 22 Dienstzuteilung, die ab dem 31. Tag der Dienstzuteilung gekürzt werden würde. Auf Grund dessen würde er die „Differenzwerbungskosten“ aus Reisen im Fernbereich (siehe Beilage § 22 RGV) begehren. Ebenso liege der Tatbestand einer Fortbildung im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988, RZ 358-366, vor, in denen man lt. RZ 365 auch die Tagesgelder als Werbungskosten absetzen könne. Auch auf Grund des § 16 Abs. 9 EStG würde er die Berücksichtigung der Werbungskosten beantragen, da diese die Beträge des § 26 Z 4 nicht übersteigen würden.

Das Finanzamt legte die Berufung zur Entscheidung an den Unabhängigen Finanzsenat vor.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 sind Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen auch Werbungskosten. Diese Aufwendungen sind ohne Nachweis ihrer Höhe als Werbungskosten anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 ergebenden Beträge nicht übersteigen. Dabei steht das volle Tagesgeld für 24 Stunden zu. Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen.

Gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 gehören zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nicht Beträge, die aus Anlass einer Dienstreise als Reisevergütungen (Fahrtkostenvergütungen, 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.

a) Als Kilometergelder sind höchstens die den Bundesbediensteten zustehenden Sätze zu berücksichtigen. Fahrtkostenvergütungen (Kilometergelder) sind auch Kosten, die vom Arbeitgeber höchstens für eine Fahrt pro Woche zum ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) für arbeitsfreie Tage gezahlt werden, wenn eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann und für die arbeitsfreien Tage kein steuerfreies Tagesgeld gezahlt wird. Werden Fahrten zu einem Einsatzort in einem Kalendermonat überwiegend unmittelbar vom Wohnort aus angetreten, liegen hinsichtlich dieses Einsatzortes ab dem Folgemonat Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte vor.

b) Das Tagesgeld für Inlandsdienstreisen darf 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. Erfolgt eine Abrechnung des Tagesgeldes nach Kalendertagen, steht das Tagesgeld für den Kalendertag zu.

c) Wenn bei einer Inlandsdienstreise keine höheren Kosten für Nächtigung nachgewiesen werden, kann als Nächtigungsgeld einschließlich der Kosten des Frühstücks ein Betrag bis zu 15 Euro berücksichtigt werden.

d) Das Tagesgeld für Auslandsdienstreisen darf bis zum täglichen Höchstsatz der Auslandsreisesätze der Bundesbediensteten 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. Erfolgt eine Abrechnung des Tagesgeldes nach Kalendertagen, steht das Tagesgeld für den Kalendertag zu.

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 16 lit b EStG 1988 sind von der Einkommensteuer befreit: vom Arbeitgeber als Reiseaufwandsentschädigungen gezahlte Tagesgelder, 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. Kann im Falle des § 68 Abs. 5 Z 6 keine Betriebsvereinbarung abgeschlossen werden, weil ein Betriebsrat nicht gebildet werden kann, ist von einer Verpflichtung des Arbeitgebers auszugehen, wenn eine vertragliche Vereinbarung für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern vorliegt.

Die vom Berufungswerber genannten Bestimmungen des § 26 Z 4 EStG 1988 und § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 unterscheiden zwischen einer „Dienstreise“ und der „beruflich bedingten Reise“. Eine Reise setzt im Gegensatz zur Dienstreise keinen dienstlichen Auftrag voraus. Während § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 den Abzug von Reisekosten als Werbungskosten bei der sogenannten beruflich veranlassten Reise regelt, bestimmen § 26 Z 4 EStG 1988 bzw. ab 1.1.2008 § 3 Abs. 1 Z 16 lit b EStG 1988 unter anderem unter welchen Voraussetzungen Reisekostenersatz des Arbeitgebers nicht zu den steuerpflichtigen Einkünften des Dienstnehmers gehören bzw. von der Einkommensteuer befreit sind.

Erhält der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber für eine Dienstreise Ersätze, die die in § 26 Z 4 vorgesehenen Höchstsätze (Tages- bzw. Nächtigungsgeld) nicht erreichen, so stellen die Differenzbeträge nur unter der Voraussetzung des Vorliegens einer Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 Werbungskosten dar (Differenzreisekosten).

Hinsichtlich der durch den Berufungswerber beantragten Tagesgelder, die eine Abgeltung des Verpflegungsmehraufwandes darstellen, ist deshalb zunächst zu prüfen, ob überhaupt eine solche beruflich veranlasste Reise gegeben war. Dafür ist unter anderem Voraussetzung, dass kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wurde.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist ein weiterer Tätigkeitsmittelpunkt anzunehmen, wenn sich der Steuerpflichtige über eine Woche an einem Ort aufhält (vgl. z.B. VwGH 20.6.1989, 88/14/0197; 13.2.1991, 90/13/0199; 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.

Diese 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 (siehe Zorn in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 16 Abs. 1 Z 9 Tz 2 mwN).

Verpflegungsmehraufwendungen sind somit nur bei Vorliegen einer beruflich veranlassten Reise anzuerkennen, andernfalls liegen nicht abzugsfähige Aufwendungen der Lebensführung im Sinne des § 20 EStG 1988 vor.

Im gegenständlichen Fall ist davon auszugehen, dass der Berufungswerber über Auftrag seines Dienstgebers Dienstreisen durchgeführt hat. Die durch den Dienstgeber auf Grund der Reisegebührenvorschrift 1955 an den Berufungswerber ausbezahlten Reisekosten durften gemäß § 3 Abs 1 Z 16 lit b EStG 1988 steuerfrei belassen werden. Bezüglich der als Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 geltend gemachten Differenzreisekosten hat der Umstand der Ausbezahlung der Reisekosten auf Grund einer lohngestaltenden Vorschrift durch den Arbeitgeber jedoch keine Auswirkung darauf, dass ein neuer Mittelpunkt der Tätigkeit bereits nach fünf Arbeitstagen und nicht erst nach sechs Monaten entstanden ist.

Nachdem, wie oben ausgeführt, lediglich ein „Mehraufwand“ an Verpflegungskosten gegenüber den auch am Heimatort anfallenden Verpflegungsaufwendungen steuerlich als Werbungskosten berücksichtigt werden kann und dieser Mehraufwand an Verpflegung auf Grund der oben angeführten Judikatur des VwGH auf ca. eine Woche, somit 5 Arbeitstage, zeitlich beschränkt ist, hat das Finanzamt zu Recht die beantragten Differenzreisekosten nicht als Werbungskosten berücksichtigt.

Bei den Aufenthalten des Berufungswerbers ist daher bereits nach einer Woche ein weiterer Tätigkeitsmittelpunkt entstanden, weswegen die in diesem Zusammenhang geltend gemachten Differenzreisekosten nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden können. 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 nicht gegeben sein kann.

Das als Beilage zum Vorlageantrag übermittelte Skriptum von Wilfried Ortner (Dienstreise neu) trifft Aussagen über die auf Grund einer lohngestaltenden Vorschrift ausbezahlten Reisekosten durch den Arbeitgeber und stellt klar, dass derartige Reisekosten auf Grund der ab 1.1.2008 anzuwendenden Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z 16 b EStG 1988 (siehe oben) und der

dort genannten Voraussetzungen auch dann, wenn bereits nach § 16 Abs. 1 Z 9 EStG ein neuer Mittelpunkt der Tätigkeit entstanden ist, steuerfrei ausbezahlt werden können.

Der Hinweis des Berufungswerbers auf die Rz 365 der Lohnsteuerrichtlinien geht ebenfalls ins Leere, da nach den dortigen Ausführungen Tagesgelder als Werbungskosten nur dann abgesetzt werden können, sofern eine Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 vorliegt. Es ist allerdings richtig, dass nach den Ausführungen in Rz 721 der LStR 721 bei einer Dienstreise, bei der der Arbeitnehmer so weit weg von seinem ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) arbeitet, dass ihm eine tägliche Rückkehr an seinen ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) nicht zugemutet werden kann (2. Tatbestand des § 26 Z 4 EStG 1988), davon auszugehen ist, dass der Arbeitsort (Einsatzort) erst nach einem Zeitraum von sechs Monaten analog zu § 26 Abs. 2 BAO zum Mittelpunkt der Tätigkeit wird. Ab dem siebenten Monat auf Grund einer lohngestaltenden Vorschrift vom Arbeitgeber an den Arbeitnehmer gezahlte Tages- und pauschale Nächtigungsgelder sind steuerpflichtig. Diesbezüglich kann sich der Berufungswerber jedoch nicht beschwert erachten, da die von seinem Arbeitgeber an ihn ausbezahlten Reisekosten, wie bereits ausgeführt, ohnehin steuerfrei ausbezahlt wurden.

Dass der Berufungswerber ausbildungs- oder fortbildungsbedingt durch den Arbeitgeber an einen neuen Dienst- oder Einsatzort zugeteilt wurde, hat ebenfalls keinen Einfluss darauf, dass er bereits nach 5 Arbeitstagen einen neuen Mittelpunkt der Tätigkeit an seinen Dienstreiseorten begründet hat, da dem Umstand, dass eine Dienstzuteilung zum Zwecke der Fortbildung erfolgt ist, für die Werbungkosteneigenschaft keine eigenständige Bedeutung zukommt, weil in einem solchen Fall die Fortbildung im Rahmen der Pflichten aus dem öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnis stattfindet (VwGH 30.6.2010, 2005/13/0065).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 8. April 2011