

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Gerald Daniaux in der Beschwerdesache a , über die Beschwerde vom 25. September 2017 gegen den Bescheid der belannten Behörde Finanzamt Feldkirch vom 31. August 2017 betreffend Einkommensteuer 2016 (Arbeitnehmerveranlagung) zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert wie folgt:

Die Einkommensteuer wird für das Jahr 2016 festgesetzt mit	648,00
Bisher war vorgeschrieben	820,00
Das Einkommen im Jahr 2016 beträgt	73.093,06
Berechnung der Einkommensteuer:	
Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit:	
Bundesdienst	76.021,13
Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte	-348,07
Gewerkschaftsbeiträge laut Lohnzettel	295,68
Gewerkschaftsbeiträge laut Veranlagung	-340,68
Gesamtbetrag der Einkünfte	75.628,06
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988):	
Pauschbetrag für Sonderausgaben	-60,00
Zuwendungen gem. § 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988	-275,00
Außergewöhnliche Belastungen:	
Kosten für die auswärtige Berufsausbildung eines Kindes	-1.320,00
Kinderfreibeträge für haushaltszugehörige Kinder gem. § 106a Abs. 1 EStG 1988	-880,00
Einkommen	73.093,06
0% für die ersten 11.000,00	0,00
25% für die weiteren 7.000,00	1.750,00

35% für die weiteren 13.000,00	4.550,00
42% für die weiteren 29.000,00	12.180,00
48% für die restlichen 13.093,06	6.284,66
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	24.764,66
Alleinerzieherabsetzbetrag	-699,00
Verkehrsabsetzbetrag	-400,00
Pendlereuro	-140,00
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	23.525,66
Die Steuer für die sonstigen Bezüge beträgt:	
0% für die ersten 620,00	0,00
6% für die restlichen 12.956,30	777,38
Einkommensteuer	24.303,04
Anrechenbare Lohnsteuer	-23.655,32
Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988	0,28
Festgesetzte Einkommensteuer	648,00

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.), von Beruf c, wohnhaft in d, hat in seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2016 u.a. Pendlerpauschale, Reisekosten, Versicherungsprämien und -beiträge und außergewöhnliche Belastungen (Kind) für auswärtige Berufsausbildung geltend gemacht.

In dem vom Finanzamt hierauf gestellten Ergänzungsersuchen vom 11. August 2017 wurde der Bf. ersucht, die gesamten beantragten Werbungskosten und Aufwendungen für Spenden anhand einer Aufstellung und belegmäßig nachzuweisen. Zudem solle er bekanntgeben, ob Kostenersätze im Zusammenhang mit den geltend gemachten

Werbungskosten durch den Arbeitgeber gewährt worden seien, und wenn ja, in welcher Höhe.

Im hierauf erlassenen Einkommensteuerbescheid 2016 vom 31. August 2017 wurde verfahrensrelevant ausgeführt, dass unter dem Titel Werbungskosten lediglich Beiträge zu einer Berufshaftpflichtversicherung absetzbar seien, die beantragten Beiträge für eine allgemeine Rechtsschutzversicherung könnten daher keine Anerkennung finden. Ausbildungsstätten (hier betreffend b, Ausbildungsstätte g) innerhalb einer Entfernung von 80 Kilometer würden jedenfalls als innerhalb des Einzugsgebietes des Wohnortes gelegen sein, wenn von diesen Gemeinden die tägliche Hin- und Rückfahrt zum oder vom Studienort nach den Verordnungen gemäß § 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992 zeitlich noch zumutbar seien, wie hier vorliegend. Hinsichtlich der Abweichung(en) von der Steuererklärung werde auf die Begründung des Vorjahresbescheid(es) der Beschwerdevorentscheidung verwiesen. Das Pendlerpauschale sei bereits bei der laufenden Lohnverrechnung berücksichtigt worden, weshalb ein nochmaliger Abzug im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung daher nicht möglich sei. Bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte zwischen € 36.400,00 und € 60.000,00 vermindere sich das Sonderausgabenviertel gleichmäßig in einem solchen Ausmaß, dass sich ab einem Gesamtbetrag der Einkünfte von € 60.000,00 ein absetzbarer Betrag in Höhe von € 60,00 ergebe.

Hiergegen hat der Bf. Beschwerde erhoben und diese im Wesentlichen damit begründet, dass er die volle Anerkennung des Gewerkschaftsbeitrages und die Beitragsleistungen an die beiden Berufsvereinigungen als steuerlich absetzbar beantrage. Bei der von ihm zur Hälfte als Werbungskosten beantragten Rechtsschutzversicherung handle es sich zu einem erheblichen Teil um eine Berufsrechtsschutzversicherung, dies ginge aus dem beigelegten Versicherungsdokument hervor. Er verlange daher den beruflichen Teil der Rechtsschutzversicherung wie beantragt als Sonderausgaben zu berücksichtigen. Hinsichtlich der geltend gemachten Differenztagessgelder bringe er vor, dass er im Jahr 2016 Außendienst in rund 40 Gemeinden in Vorarlberg verrichtet habe, bei den meisten nur einmal im Jahr. Er stelle es in Abrede, dass ihm die günstigsten Verpflegungsmöglichkeiten in über 40 Gemeinden und 4 Politischen Bezirken soweit bekannt seien, dass ein Verpflegungsmehraufwand ausgeschlossen werden könne. Es sei kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit aufgrund der großen Anzahl an Zielorten begründet worden. Laut der Veröffentlichung des BMF im "ABC der Werbungskosten" könne der Arbeitnehmer die Kosten für jede beruflich veranlasste Fahrt, ausgenommen Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, soweit sie nicht vom Arbeitgeber ersetzt würden, als Werbungskosten geltend machen. Damit verspreche das Finanzministerium dem gutgläubigen Steuerzahler die uneingeschränkte Abzugsfähigkeit von Differenztagessgeldern. Auch im entsprechenden Text des Einkommensteuergesetzes werde in § 16 Abs. 1 Z 9 festgelegt, dass Aufwendungen im Zuge von ausschließlich beruflich veranlassten Reisen ohne Belege anzuerkennen seien. Der Gesetzgeber habe hier eine Pauschalregelung getroffen. Gerade aufgrund der relativ hohen

Verpflegungskosten in Vorarlberg (Nähe Schweiz, Qualitätstourismus der gehobenen Preisklasse) stelle diese Festlegung eine Normierung dar, die teilweise zum Vorteil des Steuerzahlers gereiche.

In der teilweise stattgebenden Beschwerdevorentscheidung vom 3. Oktober 2017 führt das Finanzamt im Wesentlichen unter Hinweis auf die §§ 16 Abs. 1 Z 9, sowie 20 Abs. 1 Z 1 und 2 lit.a EStG hinsichtlich Tagesgelder aus, dass nach Ablauf einer bestimmten Zeit in typisierender Betrachtungsweise davon auszugehen sei, dass dem Bf. die günstigsten Verpflegungsmöglichkeiten bekannt seien und er sich in einer vergleichbaren Lage wie jeder andere Arbeitnehmer befindet, der nicht auf Reise sei, sich aber außerhalb seines Haushaltes verpflege. Verpflegungsmehraufwendungen bzw. Tagesdiäten seien somit nur bei Vorliegen einer "beruflich veranlassten Reise" anzuerkennen, wobei die Entfernung vom Mittelpunkt der Tätigkeit mindestens 25 km betragen müsse, bei Inlandsreisen mehr als 3 Stunden und kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet werde. Mittelpunkt der Tätigkeit könne auch ein ganzes Bundesland wie Vorarlberg als Einsatzgebiet sein, weshalb keine Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 vorliege und keine Verpflegungsmehraufwendungen berücksichtigt werden könnten bzw. Taggelder innerhalb des Zielgebietes Vorarlberg nicht als Werbungskosten absetzbar seien.

Im dagegen erhobenen Vorlageantrag an das Bundesfinanzgericht beantragt der Bf., darauf hinweisend, dass zwei seiner drei Beschwerdepunkte in der BVE in seinem Sinne erledigt worden seien, wie in der Beschwerde gegen den angefochtenen Einkommensteuerbescheid die Differenztaggelder als Werbungskosten anzuerkennen.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Der Bf., ein im Bundesdienst angestellter c, hat im Jahr 2016 Außendienst in rund 40 Gemeinden in Vorarlberg verrichtet, bei den meisten nur einmal im Jahr. Der Bf. ist in Vorarlberg wohnhaft. Von diesem Sachverhalt wird aufgrund der Aktenvorlage unbestrittenmaßen ausgegangen.

Streitgegenständlich sind die steuerliche Anerkennung der "Differenztagesgelder", sowie des Gewerkschaftsbeitrages und die Beitragsleistungen an die "e" Versicherung als Werbungskosten.

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

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. c EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Reisekosten, soweit sie nach § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 nicht abzugsfähig sind, nicht abgezogen werden. Tagesgelder stellen demnach nur bei Vorliegen einer beruflich veranlassten Reise Werbungskosten dar, andernfalls liegen nicht abzugsfähige Kosten der Lebensführung vor.

Gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 zählen Beträge, die aus Anlass einer Dienstreise als Reisevergütungen (Fahrtkostenvergütungen, Kilometergelder) und als Tagesgelder und Nächtigungsgelder gezahlt werden, nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Eine Dienstreise liegt vor, wenn ein Arbeitnehmer über Auftrag des Arbeitgebers seinen Dienstort (Büro, Betriebsstätte, Werksgelände, Lager usw.) zur Durchführung von Dienstverrichtungen verlässt. 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.

In Rz 311 der LStR 2002 (Richtlinie des BMF vom 20.03.2014, BMF-010222/0006-VI/7/2014) ist - sofern alle übrigen Voraussetzungen für eine steuerlich beachtliche Reise vorliegen - eine Anerkennung von Tagesgeldern auch bei eintägigen Reisen vorgesehen. Die in den LStR 2002 vertretene Rechtsmeinung steht jedoch in Widerspruch zur Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs, wonach bei Steuerpflichtigen nur dann Tagesgelder steuerlich gemäß § 4 Abs. 5 EStG 1988 bzw. § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 zu berücksichtigen sind, soweit eine Nächtigung erforderlich ist. In diesem Fall ist - "für den ersten Zeitraum von ca. einer Woche" - der Verpflegungsmehraufwand zu berücksichtigen. Hingegen liegt ein steuerlich zu berücksichtigender Verpflegungsmehraufwand nicht vor, wenn sich der Berufstätige nur während des Tages am Tätigkeitsort aufhält. "Ein allfälliger, aus der anfänglichen Unkenntnis über die lokale Gastronomie resultierender Mehraufwand kann in solchen Fällen durch die entsprechende zeitliche Lagerung von Mahlzeiten bzw die Mitnahme von Lebensmitteln abgefangen werden" (VwGH 28. 1. 1997, 95/14/0156 ; VwGH 30. 10. 2001, 95/14/0013 ; VwGH 26. 6. 2002, 99/13/0001 ; VwGH 7. 10. 2003, 2000/15/0151).

Für das BFG stellen die LStR 2002 anders als für das Finanzamt keine beachtliche Rechtsquelle dar. Das BFG hat vielmehr bei Beurteilung der Frage, ob Rechtswidrigkeit gemäß Art. 132 Abs. 1 Z 1 B-VG vorliegt, der ständigen Rechtsprechung des VwGH zu folgen, außer es liegen besondere Gründe vor, die ein Abgehen hiervon angezeigt erscheinen lassen.

In diesem Sinne vertritt auch das BFG in ständiger Rechtsprechung die Ansicht, dass für nicht mit einer Nächtigung verbundene Reisen kein Tagesgeld zusteht (vgl. u.a. BFG 6. 5. 2014, RV/7103150/2012; BFG 15. 7. 2014, RV/1100045/2011; BFG 16.4.2015, RV/2100635/2010).

Aus obigen Gründen waren somit für die eintägigen Dienstreisen - Übernachtungen an den 40 verschiedenen Einsatzorten in Vorarlberg wurden vom Bf. auch gar nicht behauptet

und ist dies bei einem flächenmäßig so kleinen Bundesland wie Vorarlberg für einen dort Ansässigen naturgemäß ohnehin in der Regel nicht erforderlich - keine Tagesgelder bzw. Differenzreisekosten zu berücksichtigen, womit sich eine Auseinandersetzung mit der Frage, ob eine neue Dienstzuteilung zu einem sofortigen Begründung eines weiteren Mittelpunktes der Tätigkeit führt, erübrigt.

Zu den geltend gemachten Beiträgen zur "e" Versicherung:

Nach § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 dürfen die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden.

Nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden. Dies gilt selbst dann, wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Nach Rechtsprechung und Verwaltungspraxis liegt die Kernaussage des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 in einem Aufteilungs- und Abzugsverbot, dem der Gedanke der Steuergerechtigkeit (§ 114 BAO) zu Grunde liegt. Es soll vermieden werden, dass ein Steuerpflichtiger auf Grund der Eigenschaft seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und dadurch Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abziehbar machen kann, was ungerecht gegenüber jenen Steuerpflichtigen wäre, die eine Tätigkeit ausüben, die eine solche Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen nicht ermöglicht, und die derartige Aufwendungen aus ihrem bereits versteuerten Einkommen tragen müssen. Eine einkünftemindernde Berücksichtigung verstieße diesfalls gegen den Gleichheitssatz des Art. 7 B-VG (vgl. *Doralt/Kofler*, EStG¹¹, § 20 Tz 21/2, sowie die dort angeführte Judikatur und Literatur).

Demnach sind gemischt veranlasste Aufwendungen grundsätzlich zur Gänze nicht abzugsfähig. § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 schließt jedoch die Abzugsfähigkeit dann nicht aus, wenn der betreffende Aufwand (nahezu) ausschließlich betrieblich bzw. beruflich veranlasst ist bzw. das betreffende Wirtschaftsgut (nahezu) ausschließlich betrieblich bzw. beruflich genutzt wird oder sich der Teil der Aufwendungen, der auf die ausschließlich betriebliche bzw. berufliche Veranlassung bzw. Nutzung entfällt, einwandfrei von den Ausgaben für die private Lebensführung trennen lässt (vgl. *Doralt/Kofler*, EStG¹¹, § 20 Tz 21/2, sowie die dort angeführte Judikatur und Literatur).

Auch nach der Rechtsprechung besteht somit für Z 2 lit a kein absolutes Abzugsverbot. Soweit sich Aufwendungen für die Lebensführung und berufliche Aufwendungen nicht einwandfrei trennen lassen, ist allerdings der gesamte Betrag nicht abzugsfähig (auch nicht im Schätzungswege, vgl. zB E 17.9.1990, 89/14/0277, 1991, 233 zur Pistole eines Strafrichters; E 15.11.1995, 94/13/0142, 1996, 370 zur Zahntechnik eines

Werbeprechers und E 9.7.1997, 93/13/0296, 1998, 132 zu Kosten der Wiederherstellung der physischen Leistungsfähigkeit); *daraus ergibt sich jedenfalls im Ergebnis bei nicht einwandfreier Trennung ein absolutes Abzugsverbot* (Doralt/Kofler, EStG¹¹, § 20 Tz 22).

Bei der Abgrenzung betrieblich bzw. beruflich bedingter Aufwendungen von den Kosten der Lebensführung ist eine typisierende Betrachtungsweise derart anzuwenden, dass nicht die konkrete tatsächliche Nutzung, sondern die typischerweise zu vermutende Nutzung als allein erheblich angesehen werden muss. Eine Abzugsfähigkeit scheidet demnach dann aus, wenn die fraglichen Aufwendungen nach allgemeiner Lebenserfahrung typischerweise ihre Wurzel nicht im Betrieb oder Beruf des Steuerpflichtigen haben.

Prämien für eine Rechtsschutzversicherung können dann als Werbungskosten abzugsfähig sein, wenn durch die Versicherung ein berufliches Risiko abgedeckt wird. Dies ist dann der Fall, wenn die Kosten, von denen der Versicherte durch die Rechtsschutzversicherung befreit wird, Werbungskosten darstellen würden, wenn er nicht versichert wäre (vgl. Hofstätter/ Reichel, Die Einkommensteuer (Loseblatt), 45. Lfg, § 18 Abs. 1 Z 2 Rz 4.4).

Laut vom Bf. beigebrachter Polizze vom 7. August 2014 wird der Versicherungsumfang wie folgt beschrieben:

Der vereinbarte Versicherungsumfang umfasst:

Fahrzeug-Rechtsschutz mit Fahrzeug-Vertrags-Rechtsschutz; Lenker-Rechtsschutz mit Lenkervertragsrechtsschutz; Rechtsschutz im Privat- und Berufsbereich; Daten-Rechtsschutz; Steuer-Rechtsschutz; Ausfallsversicherung für gerichtlich bestimmte Ansprüche aus Körperschäden: für diese Leistung stehen 50% der Versicherungssumme gesondert zur Verfügung,

und die e Sonderleistungen:

Weltdeckung nach Unfällen und Körperschäden; Europa-Deckung im Privat- und Berufsbereich; Auslands-Rechtsschutz; Versicherungsschutz für Streitigkeiten aus Versicherungsverträgen mit Deckung in der EU, Schweiz und Liechtenstein; Antistalking-Rechtsschutz.

Reise- und Verkehrs-Service-Versicherung:

Der vereinbarte Versicherungsschutz umfasst in der

Reise-Service-Versicherung für den Versicherungsnehmer und seine Familienangehörigen personenbezogene Leistungen im Inland, Europa und der Mittelmeeranrainerstaaten sowie nach Unfällen mit Körperschäden des Versicherungsnehmers weltweit

Verkehrs-Service-Versicherung: fahrzeugbezogene Leistungen für Fahrzeuge im Ausland (Europa und Mittelmeeranrainerstaaten), für die im Fahrzeug-Rechtsschutz versicherten Fahrzeuge.

Laut der vom Bf. vorgelegten Versicherungspolizze umfasst der im gegenständlichen Fall abgeschlossene Versicherungsvertrag somit einen Privat-, Berufs- und Kfz- Rechtsschutz sowie eine Reise- und Verkehrs-Service-Versicherung. In der Reise-Service-Versicherung sind auch die Familienangehörigen des Bf. mitversichert.

Der Bf. hat hier die Hälfte der Jahresprämie, ganz offensichtlich im Schätzungswege, geltend gemacht, da es sich zu einem erheblichen Teil um eine Berufs-Rechtsschutzversicherung handeln würde.

Das BFG stellt hierzu fest, dass, wie aus der Aufzählung der breit gestreuten Versicherungsleistungen (siehe oben) erhellt, ein (nahezu) ausschließlich beruflich veranlasster Aufwand zweifellos nicht gegeben ist, welcher Umstand bei einem völlig untergeordneten Privatanteil zu einer Anerkennung des Gesamtaufwandes führen könnte. Da sich aber auch der berufliche vom übrigen - hinsichtlich der Aufzählung der Versicherungsleistungen dominierenden privaten Anteil - nach objektiven Kriterien aufgrund der vom Bf. vorgelegten Unterlagen nicht trennen (herausrechnen) lässt, und eine Schätzung aufgrund der o.a. VwGH-Rechtsprechung ausgeschlossen ist, muss der gesamte Aufwand nach dem sogenannten Aufteilungsverbot zur Gänze den nicht abzugsfähigen Kosten der Lebensführung zugerechnet werden.

Dem Beschwerdevorbringen kann daher lediglich hinsichtlich der steuerlichen Geltendmachung des Gewerkschaftsbeitrages stattgegeben werden.

Im Übrigen war die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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 nicht einheitlich beantwortet wird.

Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im o.a. Sinne liegt nicht vor, da es bereits, wie in der Begründung zitiert, zahlreiche einschlägige Entscheidungen des Verwaltungsgerichtshofes gibt. Somit ist eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Feldkirch, am 26. März 2018