

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Susanne Bergauer in der Beschwerdesache A B, Strasse1, PLZ Ort1 , StNr. 001/0000 über die Beschwerde vom 30. September 2010 gegen den Bescheid des FA Grieskirchen Wels vom 30. August 2010 , betreffend Einkommensteuer (ArbeitnehmerInnenveranlagung) **2008** zu Recht erkannt:

### **Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben.**

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

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

## Entscheidungsgründe

### **Strittige Punkte**

Zwischen dem Beschwerdeführer (im Folgenden abgekürzt: Bf) und der Amtspartei (Finanzamt Grieskirchen Wels – FA54) ist im Rahmen einer Nachbescheidkontrolle der Arbeitnehmerveranlagung strittig, **ob** und **in welcher Höhe** dem Bf **Differenzwerbungskosten** für beruflich veranlasste Reisen zustehen, und zwar

#### **1. Verpflegungsmehraufwendungen**

1.1. die Tagesgebühren zu den Standorten des Amtes Linz Wels, die der Dienstgeber versteuert ausbezahlt hat,

1.2. Differenzwerbungskosten aus der Tagesgebühr zwischen der Reisegebührenverordnung (RGV 1955) und dem Einkommensteuergesetz 1988,

1.3. Differenzwerbungskosten durch Nächtigungen und

#### **2. Fahrtkosten**

2.1. Differenzfahrtkosten zwischen der Berechnung mit dem Kilometergeld und dem geringeren unversteuerten Ersatz des Dienstgebers für berufliche Reisen.

## Verfahrensablauf

**Der Bf hat in seiner Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2008 Differenzwerbungskosten** für seine beruflichen Fahrten in Höhe von 796,39 Euro in seinen Listen „*Nachweis über nicht ausgeschöpfte steuerfreie Beträge*“ und seine „*Fahrtkosten*“ geltend gemacht, die nun in dieser Beschwerde des Bf **strittig** sind: - siehe Auflistung wie Streitpunkte

Ad.1.1. Liste des Bf – **Spalte Hinz. Betrg.** (*Spalte Hinzurechnungsbeträge TG versteuert*): Da der Dienstgeber die Tagesgebühren (= abgekürzt: TG) zu den Orten Hörsching, Linz und Suben nur steuerpflichtig ausbezahlt hat, begehrte der Bf diese TG nun als Abzug als Werbungskosten in Höhe von 495,60 Euro.

Ad.1.2. Liste des Bf – **Spalte n.a.st-freie Beträge** (*Spalte nicht ausgeschöpfte steuerfreie Beträge als Differenz*): Bei der Stundenberechnung der für Beamte geltenden Reisegebührenvorschrift (RGV) 1955 in § 17 RGV wird die Tagesgebühr in Drittel aufgeteilt (dh bis zu 5 Stunden bleiben unberücksichtigt, für Bruchteile in der Dauer von mehr als 5 Stunden wird ein Drittel, für mehr als acht Stunden zwei Drittel, erst ab 12 Stunden die volle TG gewährt). Im Gegensatz dazu wird die TG nach § 26 EStG 1988 in Höhe von 26,40 Euro und pro Stunde im Ausmaß von 2,20 Euro berechnet. Dies aber i.V. mit § 16 Abs.1 Z 9 EStG dh wenn eine Reise bei einer Reisedauer von mehr als drei Stunden vorliegt und bei einer Entfernung von mindestens 25 km vom Mittelpunkt der Tätigkeit. Die Differenzwerbungskosten entstehen wie folgt: der Bf ist laut seiner Gehaltsstufe im Jahr 2008 in der RGV in der Gebührenstufe Tarif II mit einer TG von 27,90 Euro. Aus diesen Stundendifferenzen und z.B. aus dem Herausrechnen des Frühstücks aus der TG in Höhe von 15% bei Nächtigungen ergibt sich insgesamt ein Differenzbetrag von 174,83 Euro.

Ad.1.3. Auf Grund des vorliegenden Sachverhaltes ist sowohl 2008, als auch beispielhaft im Jahr 2012 ersichtlich, dass der Bf ca. 3 bis 4 Mal pro Jahr an Seminaren teilnimmt und an diesen Seminarorten auch nächtigt.

Ad.2.1. Aus der Fahrtkostenaufstellung des Bf für 2008 ergeben sich für Fahrten mit dem Privat-PKW Differenzwerbungskosten in Höhe von 125,96 Euro.

Anträge des Bf für diese Differenzwerbungskosten und Behandlung derselben im Einkommensteuerbescheid 2008 in einer Tabelle:

Antrag des Bf auf WbKo für das Jahr 2008		Vom Finanzamt im Bescheid vom 30.08.2010 anerkannt:
495,60 Euro	Vom Dienstgeber versteuerte Tagesgebühr (TG)	nein
174,83 Euro	Zusätzliche DifferenzTG	nein
670,43 Euro	Zwischensumme	0,00 Euro

125,96 Euro	Zusätzliche Differenzfahrtkosten	Ja, aber Wbko Pauschale mit <b>132.- Euro</b> ist höher
796,39 Euro	<b>Summen WbKo insgesamt</b>	Nur WbKo Pauschale

Bereits vor dem Erstbescheid wurde vom Finanzamt **im Juli 2009** ein Vorhalt an die Personalabteilung des Amtes Linz Wels gerichtet, mit der Frage, auf Grund welcher Tätigkeiten die Reisekosten beim Bf ausbezahlt wurden und für welche Standorte der Bf tätig sei.

Die Antwort vom Amt\* Linz Wels auf dieses Auskunftsersuchen gem. § 143 BAO vom Reiserechnungskompetenzzentrum R\* **am 24. Juli 2009 an das Finanzamt** lautete:

*"Herr B — Dienststelle Amt\* Linz Wels, Standort Wels - war in den Standorten Linz, Suben bzw. Hörsching in seiner Funktion als Referent (Kundenbetreuer) im Fachbereich bzw. als Personalvertreter (Dienststellenausschuss) tätig und erstellte aus diesem Grund Reiserechnungen.*

*Seine Tätigkeiten umfassten in seiner Funktion als Referent des Fachbereichs: - siehe Sachverhalt.*

*Herr B ist in seiner Funktion als Referent im Fachbereich für den Wirtschaftsraum Amt\* Linz Wels zuständig; sein Standort befindet sich in Wels. Der Wirtschaftsraum umfasst die Standorte Linz, Wels, Suben, Hörsching. Wenn Herr B an weiteren Standorten tätig ist, werden Reisekosten ausbezahlt; diese setzen sich aus den Fahrtkosten und der Tagesgebühr je nach Dauer der Dienstreise zusammen. Die Tagesgebühr wird versteuert."*

Im **Erstbescheid** des Wohnsitz-Finanzamtes Grieskirchen Wels des Bf vom **07. April 2010** wurde die gesamte Summe von 796,39 Euro als Werbungskosten anerkannt.

Im Rahmen einer **Nachbescheidkontrolle** erging **am 18. Mai 2010** ein Vorhalt an den Bf betreffend der Vorlage von Nachweisen für seine geltend gemachten Sonderausgaben, der außergewöhnlichen Belastung und der Werbungskosten. Davon strittig blieben die Werbungskosten.

Der Bf legte Listen (Veranlagungsakt Jahr 2008 Seiten 26, 27, 28 und 29) für die Differenzwerbungskosten vor. Auf den Aktseiten 2 und 3 befindet sich eine Kopie des Lohnkontos des Bf, aus dem die Versteuerung der diversen Reisekosten und deren Höhe durch den Dienstgeber hervor geht.

Die Listen enthalten die Zusammenstellung des Bf über den „Nachweis über nicht ausgeschöpfte steuerfreie Beträge“. Die Listen laufen datumsmäßig jeweils von unten

- z.B. Akt - Seite 26: Beginn mit 22.01.2008 auf der Seite unten - nach oben z.B. 20.06.2008.

Eine weiteres Beispiel aus den Listen: Wenn der Bf steuerpflichtige Tagesgelder für z.B. den 23.10.2008 nach Linz von 11:20 bis 18:05 Uhr = 7 Stunden in Höhe von 9,30 Euro erhalten hat dann hat er als Differenzwerbungskosten gerechnet: 7 Stunden x 2,20 Euro = 15,40 minus 1/3 Reisegebühr RGV = 9,30 Euro = Differenz 6,10 Euro lt. seiner Liste.

**Das Finanzamt** hat mit Aufhebungsbescheid nach § 299 BAO **und** neuem **ESt-Bescheid vom 30. August 2010** als Werbungskosten nur das Werbungskostenpauschale in Höhe von 132 Euro mit folgender Begründung abgezogen: *"Differenzwerbungskosten für Tagesgelder konnten nicht berücksichtigt werden, weil sie laut schriftlicher Anfragebeantwortung Ihrer Dienststelle vom 24.07.2010 über funktionale Arbeitsplätze verfügen und auf Grund dieser Tatsache weitere Mittelpunkte der Tätigkeit im Sinne der Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG begründet werden, sodass eine steuerliche Begünstigung von Tagesgelddifferenzen nicht zulässig ist."*

**Mit Schreiben vom 30.09.2010** erhob der Bf gegen diesen Einkommensteuerbescheid 2008 Beschwerde mit im Wesentlichen folgender Begründung: Der Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG sei auf keinen Fall zu entnehmen, dass ein funktionaler Arbeitsplatz die steuerliche Begünstigung von Tagesgelddifferenzen generell verhindere. Seine Tätigkeit im Amtsfachbereich eines Amtes mit mehreren Standorten könne jedenfalls nicht als funktionaler Arbeitsplatz eingestuft werden. Der Bf verweist auf die Beantwortung der Frage 5 in einer Klarstellung zu sieben der häufigsten Fragen zur Reisekostennovelle 2007 (BMF 17.12.2007, BMF-010222/0233-VI/7/2007 z.B. veröffentlicht in FJ 2008, 27, Heft 1/2008 oder in Lindeonline2): *"Frage 5: Wie sind Dienstreisen zu anderen Standorten des Arbeitgebers (nicht aber bei Baustellen- oder Montagetätigkeit) zu beurteilen, wenn für den Arbeitnehmer an diesen Standorten **kein Arbeitsplatz** zur Verfügung steht? (Anm.: Fettdruck durch BFG)*

*Steht an anderen Standorten des Arbeitgebers für den Arbeitnehmer **kein Arbeitsplatz** zur Verfügung, sind Dienstreisen zu diesen Einsatzorten grundsätzlich als Außendiensttätigkeiten einzustufen:*

*Beispiele für Außendiensttätigkeit sind:*

*Ein Mitarbeiter ist ständig in einer Filiale beschäftigt. Wöchentlich findet eine Dienstbesprechung in der Zentrale statt. Ein Arbeitsplatz steht ihm dort nicht zur Verfügung (Es liegt eine Außendiensttätigkeit in der Zentrale vor).*

*Ein Mitarbeiter ist ständig in der Zentrale beschäftigt. Er besucht aber die Filialen für Schulungs-, Informations-, Prüfungs-, Kontrolltätigkeit oder für Wartungsarbeiten. Für derartige „Besuche“ aus der Zentrale wird in den Filialen kein Arbeitsplatz zur Verfügung gestellt (Es liegt eine Außendiensttätigkeit in den Filialen vor)."*

Der Bf führt in seiner Begründung weiter aus: „Das Fehlen eines regelmäßigen Auftrages an diesen anderen Standorten regelmäßig präsent zu sein, das Fehlen eines Arbeitsplatzes an diesen Standorten und die nicht vorhandene Zutrittsberechtigung zu diesen Standorten kann nicht für einen weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit sprechen. Verglichen mit anderen Funktionsträgern von Betrieben mit mehreren Standorten fehlt bei den Mitgliedern des Amtsfachbereiches eine organisatorische oder strategische Leit- bzw. Stabsfunktion, die eine funktionale Zuständigkeit für alle Standorte begründen könnte. Andernfalls müsste jede Dienstreise eines Mitarbeiters des BMF oder des bundesweiten Fachbereichs zu den C- u. D-Ämtern, vielleicht sogar zu ihren eigenen Mitarbeitern die bei diesen Ämtern externe Büros benützen, zu einer Versteuerung der Tagesgelder führen. Weiters kann in den Bestimmungen des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG nirgendwo erkannt werden, dass, sollte tatsächlich ein funktionaler Arbeitsplatz gegeben sein, ein Inhaber eines solchen funktionalen Arbeitsplatzes generell von den Differenzwerbungs- kostenregelungen ausgeschlossen werden muss. Um die Steuergerechtigkeit zu wahren, müsste vielmehr ermittelt werden, welche Dienstreisen dem funktionalen Arbeitsplatz zuzuschreiben wären und welche als Außendiensttätigkeit einzustufen wären. Mit den von mir durchgeführten Tätigkeiten (Schulungs-, Informations-, Prüfungstätigkeiten, Kontrolltätigkeiten oder Wartungsarbeiten — siehe auch Lindeonline-PV—Info 1/2008) bei anderen Standorten wurde jedenfalls kein weiterer Standort/Mittelpunkt der Tätigkeit begründet. Die Versteuerung der Reisegebühren erfolgte somit zu Unrecht. Die durchgeführten Tätigkeiten sind jedenfalls unter die Tatbestände des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG zu subsumieren.“

*Ich beantrage daher die Vorlage an den Unabhängigen Finanzsenat (ab 2014 Bundesfinanzgericht) und von diesem die Entscheidung, ob für mich als Mitglied des Amtsfachbereiches des Amtes Linz Wels tatsächlich das Bestehen eines funktionalen Arbeitsplatzes gegeben ist und ob die „Erfindung“ des Begriffes „funktionaler Arbeitsplatz“ mit den Bestimmungen des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG vereinbar ist. Weiters soll klargestellt werden, für welche meiner Dienstreisen bzw. Tätigkeiten des Jahres 2008 an diesen anderen Standorten diese Regelung zutreffend war.“*

**Mit Vorhalt vom 16. November 2010** ersuchte das Finanzamt **Grieskirchen** Wels den Bf um Stellungnahme zu folgenden Punkten:

*„Sie sind als Referent im Fachbereich für den Wirtschaftsraum Amt\* Linz Wels tätig. Der Wirtschaftsraum umfasst die Standorte **Linz, Wels, Suben, Hörsching**. Steht Ihnen an diesen Standorten ein Arbeitsplatz zur Verfügung? Ob an diesen weiteren Standorten ein Arbeitsplatz zur Verfügung steht, ist nicht von der konkreten Ausgestaltung des Arbeitsplatzes (z.B. eigenes Büro) abhängig, sondern aus funktionaler Sicht (organisatorische Eingliederung in dieser Arbeitsstätte) zu beurteilen.“*

*Das Finanzamt geht auf Grund der Versteuerung der Diäten durch den Dienstgeber davon aus, dass Ihnen an den obgenannten Standorten ein Arbeitsplatz zur Verfügung steht.“*

**Mit Schreiben vom 22. Dezember 2010** beantwortete der Bf den Vorhalt wie folgt:

*„Entsprechend Ihrer Aufforderung um Stellungnahme vom 16.11.2010 gebe ich bekannt, dass an den Standorten Linz, Suben und Hörsching kein Arbeitsplatz für mich zur Verfügung steht. Alle Tätigkeiten, die an diesen Standorten durch mich zu erbringen sind, werden mittels Dienstauftrag — Termin und Zweck der Dienstreise — initiiert. Die Tätigkeiten selbst — Teilnahme an Schulungen/Besprechungen, fachliche Hilfeleistung für die Kundenteams, etc. — werden fast ausschließlich in Besprechungsräumen abgewickelt. Ich ersuche daher erneut diese Thematik auch im Vergleich mit anderen Arbeitsbereichen - Banken, Baugewerbe, Lebensmittelfilialen zu beurteilen.“*

**Am 11. Jänner 2011** erfolgte die Vorlage des Vorlageantrages an den UFS. Die belangte Behörde begehrte die Abweisung des Begehrens wegen des Vorliegens der organisatorischen Eingliederung des Bf in die strittigen Standorte, da weitere Mittelpunkte der Tätigkeit begründet werden.

Auf Grund des unklaren Sachverhalts, vor allem **wie und warum** der Bf zur Berechnung seiner Differenzwerbungskosten gekommen ist, **wurde am 15. Juli 2015 mit dem Bf ein Erörterungstermin im BFG abgehalten**. Im Rahmen dieses Termins wurden dem Bf folgende Aktenteile in Kopie ausgefolgt:

Dem Bf werden Teile des Akteninhaltes aus dem Jahr 2008 und zwar die Seiten 4 bis 7 in Kopie ausgehändigt (betrifft Anfrage des Finanzamtes bei der Personalabteilung des Amtes Linz Wels über die Tätigkeit und den Arbeitsplatz des Bf).

Auf Grund des zeitlich lang zurückliegenden Jahres 2008 wird **an Hand des Jahres 2012 und den Beispielen des Jahres 2012** versucht, den Sachverhalt zu den Differenzreisekosten aufzuklären. Vorgelegt für 2012 wurde - ebenso wie 2008 - eine Liste mit „Nachweis über nicht ausgeschöpfte steuerfreie Beträge“, eine Liste mit den Fahrtkosten und zwei Abrechnungsbeispiele (06.09.2012 Vorbesprechung Audit +Aktuelles Linz; 18.09. bis 20.09.2012 Verbrauchsteuer-Netzwerktagung 2012 in Lienz) für Reisekosten wie sie der Bf an den Dienstgeber weiterreicht. Im Jahr 2008 war der Bf noch Funktionär bei der Finanzgewerkschaft, 2012 nicht mehr.

Besprochen werden 2 Beispiele aus 2012. Drei Unterlagen aus 2012 werden zum Akt genommen. Aus der ersten Spalte der Aufstellung betreffend die nicht ausgeschöpften steuerfreien Beträge sieht man die versteuerten Beträge = Hinzurechnungsbeträge und aus der zweiten Spalte die Differenzwerbungskosten.

Weiters möchte der Bf laut Erörterungstermin geklärt haben, ob bei ihm auch eine Stabsfunktion vorliegt oder nicht und ob dies notwendig ist für die Beurteilung der funktionalen Zuständigkeit beim Fachbereich. Festgestellt wurde auch bei Einsicht

in das ESS (= das EDV Programm ua für Reiseanträge und deren Abrechnung), dass bei den einzelnen Reisekosten vom Bf **selbst** angegeben werden muss, ob ein steuerpflichtiger Tatbestand vorliege oder nicht. Das heißt: es muss **auf Weisung des Dienstgebers** vom Bf bei seinen Reisekostenanträgen angekreuzt werden: "funktionale Zuständigkeit für mehrere Standorte". Ebenso dann, wenn eine EDV Schulung in Linz stattfindet, ist das beim Bf steuerpflichtig, weil er quasi "funktional" als für Linz zuständig gilt, obwohl die Schulung nicht nur für den Fachbereich, sondern auch für andere Beamte\* anderer Dienststellen ist.

Mit **Mails vom 25. Juli 2015 und vom 17. August 2015** wurden vom Bf an das BFG seine Arbeitsplatzbeschreibung für den Amtsfachbereich, eine Literaturstelle (BMF 17.12.2007, BMF-010222/0233-VI/7/2007 z.B. veröffentlicht in FJ 2008, 27, Heft 1/2008 oder in Lindeonline2) und seine Bestellungsurkunde vorgelegt. Insbesondere mit Text des E-Mails vom 25. Juli 2015 gab der Bf folgende Nachträge zum Erörterungstermin bekannt: Zur Beurteilung einer "funktionalen" Zuständigkeit werden vorgelegt:

1. Die Arbeitsplatzbeschreibung eines Referenten im Fachbereich eines Amtes (Stand 2007 bis jetzt)
2. Auszug aus PV-Info 1/2008 inkl. BMF—Kommentar (Hr. Ortner) (ex lindeonline)

Der Bf führt weiters aus:

*"Wie aus meiner Arbeitsplatzbeschreibung ersichtlich ist, wurde in dieser keine Notwendigkeit zur Anwesenheit an anderen Standorten festgelegt. Unter Umständen kann man interpretieren, dass zur Erfüllung gewisser Aufgaben implizit eine Anwesenheit an anderen Standorten (im Speziellen an unserem Hauptstandort Linz) erforderlich ist. Allerdings erfordern viele berufliche Aufgaben implizit ein fallweises Erfüllen dieser Aufgaben an anderen Orten als am Dienstort. Diese sind dann in der Regel als Außendiensttätigkeit anzusehen. Grundsätzlich sollte bei der Beurteilung von Versteuerung von Tagesgeldern ein „funktionaler Arbeitsplatz“ eher weiter als enger ausgelegt werden — nur in jenen Fällen, in denen die Funktionalität der Arbeit in einen eigenständiger Faktor bei der Entlohnung mündet, kann auch von einem funktionalen Arbeitsplatz gesprochen werden - , da die Tagesgelder eine Aufwandsentschädigung darstellen und ein tatsächlicher Mehraufwand bei fremdgesteuerten Dienstreisen gegeben ist. In diesem Sinne wurde vom BMF auch Frage 5 (PV-Info 1/2008) beantwortet.*

*Fallweise Besprechungen, die ich aufgrund eines Dienstauftrages und ohne Eigeninitiative an einem anderen Standort zu tätigen hatte, können jedenfalls nicht dazu führen, dass mein Mehraufwand besteuert wird. Diesbezüglich ginge eine Beurteilung zu einem funktionalen Arbeitsplatz zu weit.*

*Wie bereits in der Besprechung am 15.07.2015 erwähnt, meine ich, dass gerade in meinem Fall die pauschale Zuordnung eines funktionalen Arbeitsplatzes für alle Mitglieder des Amtsfachbereiches zu weit gegriffen ist. Im Gegensatz dazu wurde den Mitgliedern*

*des bundesweiten Fachbereichs pauschal kein funktionaler Arbeitsplatz zugerechnet (übrigens nach einer internen Zweifelsfrage an die PA der SZK (= StuZK)).*

*Ein funktionaler Arbeitsplatz kann sich aber nur am jeweils individuellen Arbeitsplatz orientieren und sollte daher an den tatsächlichen Aufgaben und den Verantwortlichkeiten des Betroffenen beurteilt werden."*

In der Arbeitsplatzbeschreibung sind unter Punkt 6 Ziele des Arbeitsplatzes angeführt: *"Sicherung der einheitlichen Rechtsanwendung sowie Klärung und Lösung von Rechts- und Sachfragen innerhalb des Wirtschaftsraumes sowie der Qualitätserhöhung im Rahmen des zugewiesenen Aufgaben- und Verantwortungsbereiches."*

## **Information zum Verfahren**

Eingangs ist zur Information festzuhalten, dass durch die Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012, BGBI. I 51/2012, ab 1. Jänner 2014 das Bundesfinanzgericht (abgekürzt: BFG) an die Stelle des Unabhängigen Finanzsenates getreten ist.

Nach § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Nach dem 31. Dezember 2013 wirksam werdende Erledigungen des Unabhängigen Finanzsenates gelten als Erledigungen des Bundesfinanzgerichtes.

## **Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

### **Sachverhalt**

Der Beschwerdeführer steht als Beamter in einem öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnis zum Bund. Er ist seit seiner Bestellung mit **22. März 2007** mit der Funktion als „Referent im Bereich Fachbereich“ beim Amt\* Linz Wels betraut. Der Wirtschaftsraum des Amtsfachbereichs des Amtes Linz Wels umfasst die **Standorte Linz, Wels, Suben und Hörsching**. Der Bf ist zur Dienstleistung dem Team Fachbereich am Standort 4600 Wels, Dragonerstraße 31, zugewiesen (siehe Schreiben Amt\* Linz, Team Organisation, vom 20. März 2007; Schreiben Amt\* Linz Wels vom 24.07.2009).

Die Tätigkeit des Bf an allen Standorten umfasst Teambesprechungen, Arbeitskreis zum Thema Verbrauchsteuern, Arbeitskreis Zollschuld, Vernetzung Kundenbetreuer, Fachtagungen, Besprechungen zu Einzelproblematiken (DHL, BPZ-Abgabenberechnung, VSt-Probleme, BRP—Berufung, Alternativnachweise ECS, VSt-Kontrollen, ...), Wissens—, Benchmarking, E-Zoll-Workshop usw.. Dazu kommen die Fortbildungen und Tagungen.

Der Bf übt seine unmittelbaren beruflichen Obliegenheiten **für den Amtsfachbereich** sowohl an seinem überwiegend genutzten Dienstort Wels, als auch an den übrigen Standorten als Innendiensttätigkeit in den Ämtern aus z.B. Klärung und Lösung von

Rechts- und Sachfragen innerhalb des Wirtschaftsraumes; fachliche Hilfeleistung für die Kundenteams. Der Bf ist nicht ständig, sondern nur überwiegend am Standort Wels tätig.

Vom Dienstgeber wurden für Fahrten zu diesen - vom Bf und seinem Standort Wels aus gesehen - "auswärtigen" Tätigkeiten Reisekosten ausbezahlt. Diese setzten sich aus den Fahrtkosten und der Tagesgebühr zusammen. Die Tagesgebühr zu den Standorten Linz, Hörsching und Suben wurde vom Dienstgeber entsprechend dem vorgelegten Lohnkonto als steuerpflichtig behandelt.

Aus der Auflistung des Bf zu seinen Differenzwerbungskosten ergibt sich, dass der Bf ca. 3 bis 4 Mal pro Jahr an Seminaren oder Tagungen in verschiedenen Orten teilnimmt und an den Seminarorten auch nächtigt.

Wenn der Bf mit seinem Privat-PKW und nicht mit einem Dienstwagen reiste, wurden die Fahrtkosten an diese Standorte Linz, Suben, Hörsching und auch an diese Orte, wenn sie Seminarorte waren, nur zu einem Teil dh in Höhe zwischen 9,20 bis 10 Euro steuerfrei vom Dienstgeber ersetzt.

Festgestellt wird, dass sich die Standorte des Amtes Linz, Wels, Suben und Hörsching in jeweils anderen politischen Gemeinden befinden. Es handelt sich nicht um ein einheitliches Einsatzgebiet, sondern um unterschiedliche Einsatzorte. Diese Orte werden auf Grund der dienstlichen Aufgaben des Bf zu Dienstorten und zu weiteren Mittelpunkten der Tätigkeit.

Die Reisetätigkeit des Bf ergab für das Jahr **2008**:

<b>2008</b>	Alt-münster	<b>Hör-sching</b>	<b>Linz</b>	Salzburg	St.Gil gen	Steyr	<b>Suben</b>	Villach	Wien	Summe /Monat
Jänner	2 (N)	<b>1</b>	<b>4</b>				<b>1</b>			8
Februar		<b>1</b>	<b>4</b>							5
März			<b>3</b>				<b>1</b>			4
April			<b>1</b>	2 (N) + 1			<b>2</b>			6
Mai		<b>2</b>	<b>2</b>							4
Juni			<b>5</b>						<b>2</b>	7
Juli			<b>1</b>						<b>1</b>	2
August			<b>2</b>			<b>1</b>				3
September		<b>1</b>	<b>3</b>					<b>2 (N)</b>		6
Oktober			<b>9</b>	1					<b>1</b>	11
November		<b>1</b>	<b>3</b>		2 (N)				<b>1</b>	7

Dezember			<b>0</b>							0
	2	6	<b>37</b>	4	2	1	4	2	5	63

Aus der Tabelle ist ersichtlich, dass beim Bf die meisten Reisen **eintägig** waren und ihn im Jahr 2008 z.B. insbesondere 37 mal an den Standort des Amtes Linz führten.

Aus den vom Dienstgeber dem Wohnsitz-Finanzamt gemeldeten Jahreslohnzetteln, hat der Bf ein Pendlerpauschale im Jahr 2008 in Höhe von 588,- Euro und im Jahr 2012 in Höhe von 696,- Euro für die Strecke Wohnung (Ort1) – Arbeitsstätte (Wels) in einer Entfernung ab 20 km bis 40 km erhalten.

### Beweiswürdigung

Alle erwähnten Unterlagen befinden sich im Veranlagungsakt des Jahres 2008 und im BFG Akt.

Vom Bf nicht vorgelegt wurde eine Gesamtaufstellung mit allen Reisekosten eines Jahres aus denen ersichtlich gewesen wäre, für welche Reisen die vom Dienstgeber **steuerfrei** belassene Summe laut dem Jahreslohnzettel des Bf im Jahr 2008 in Höhe von 1.400,61 Euro (= steuerfrei nach § 26) war. Der Bf gab an, dass er über so eine Gesamtaufstellung nicht verfüge, dies auch nicht für das Jahr 2012, da er die Monate einzeln beim Dienstgeber abgibt.

Vergleichsweise wurde auch die Reisetätigkeit des Bf für das Jahr 2012 aufgelistet:

<b>2012</b>	Gamlitz	Leoben	Lienz	<b>Linz</b>	Salzburg	Traun	Wels	Wien	Summe/ Monat
Jänner				<b>2</b>					2
Februar				<b>7</b>					7
März				<b>4</b>	1	1			6
April				<b>5</b>					5
Mai				<b>3</b>					3
Juni				<b>8</b>					8
Juli				<b>1</b>					1
August				<b>2</b>					2
September			1 (N)	<b>3</b>	1		1		6
Oktober	1			<b>3</b>					4

November	1		3	1				5
Dezember			1	1			2	4
	1	1	1	42	4	1	1	53

Aus der Tabelle ist ersichtlich, dass beim Bf die meisten Reisen **eintägig** waren und ihn im Jahr 2012 z.B. insbesondere 42 mal an den Standort des Amtes Linz führten.

Eine Differenzierung wegen der Reisen als Gewerkschaftsfunktionär im Jahr 2008 wird wegen der geringfügigen Anzahl der Reisen nicht getroffen.

## Rechtslage

### Werbungskosten

Gemäß **§ 16 EStG 1988** sind **Werbungskosten** die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im Folgenden ausdrücklich zugelassen ist.

Hinsichtlich der durchlaufenden Posten ist § 4 Abs. 3 anzuwenden. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Werbungskosten sind 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. Dabei steht das volle Tagesgeld für 24 Stunden zu. Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen.

Eine **Reise iSd § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988** liegt dann vor, wenn sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten oder aus sonstigem beruflichen Anlass vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit entfernt, ohne dass dadurch der bisherige Mittelpunkt der Tätigkeit aufgegeben wird (E 16.3.1988, 85/13/0154; 1988, 405). Es muss sich bei einer Reise um eine größere Entfernung von mindestens 25 km handeln, eine Reisedauer von mehr als drei Stunden (bei Inlandsreisen) vorliegen und kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet werden.

Gewährt ein Dienstgeber einem Arbeitnehmer für eine Dienstreise nicht das nach § 26 Z 4 EStG 1988 höchst zulässige Tages- bzw. Nächtigungsgeld oder Fahrtkosten, dann kann der Arbeitnehmer den **Differenzbetrag** nur dann geltend machen, wenn gleichzeitig eine Reise iS des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 **und** nach der Judikatur ein Verpflegungsmehraufwand vorliegt.

**Nichtabzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben** wie z.B. Aufwendungen für Verpflegung etc.

Demgegenüber dürfen gemäß **§ 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988** die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge, Aufwendungen und Ausgaben für die Lebensführung, diese selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden.

### **Zum Verpflegungsmehraufwand bei eintägigen Reisen**

Vom Berufungswerber wurde im Zusammenhang mit dem von ihm versteuerten Verpflegungsmehraufwand die Nichtanwendung von § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 durch das Finanzamt gerügt, da der Dienstgeber das Vorliegen von Dienstreisen bei Fahrten zu allen Standorten des Amtes Linz Wels verneinte.

Nach der Legaldefinition iSd § 26 Z 4 EStG 1988 liegt eine **Dienstreise** vor, wenn ein Arbeitnehmer über Auftrag seines Arbeitgebers seinen Dienstort - als solchen bezeichnet das Gesetz **demonstrativ** ein Büro, eine Betriebsstätte, ein Werksgelände, ein Lager usw. - zur Durchführung von Dienstverrichtungen verlässt. Zentrales Kriterium ist das Verlassen des tatsächlichen Dienstortes (VwGH 20.06.2000, 98/15/0066).

Ob bei Fahrten z.B. zwischen Firmen-Filialen oder wie hier zwischen mehreren Standorten eine Dienstreise nach der Legaldefinition vorliegt, wird von den Lohnsteuerrichtlinien (LStR 2002, Rz 700), aber auch Fellner in Hoffstätter/Reichel, (Die Einkommensteuer 1988, § 26 Z 4 EStG, Rz 2) verneint. Danach stellen bei Arbeitnehmern, **zu deren Aufgabenbereich es gehört**, an verschiedenen Standorten des Unternehmens tätig zu werden, die Fahrten zu und zwischen diesen Standorten hinsichtlich Tages- und Nächtigungsgelder **keine Dienstreise** nach § 26 Z 4 EStG dar.

Diese Ansicht wird nicht näher begründet, aber sie passt z.B. zur Abgrenzung beim Pendlerpauschale. Eine Strecke kann nicht zugleich Fahrt zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und Dienstreise sein (siehe weiter unten zur Pendlerpauschale).

Diese beruflichen Fahrten des Bf würden - nur auf den ersten Blick auf § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 - sowohl den Tatbestand der "auswärtigen" Dienstverrichtung, als auch die Mindestentfernung von 25 km und die zeitliche Mindestanforderung von über drei Stunden - dh den Tatbestand einer Reise - erfüllen.

Bedauerlicherweise spielt die Erfüllung dieser Voraussetzungen **allein** für das Vorliegen einer "Reise" - hier im gegenständlichen Sachverhalt - keine Rolle. Es ist auch die Judikatur **zum Mittelpunkt einer Tätigkeit** und **zum Verpflegungsmehraufwand bei eintägigen Reisen** zu beachten.

Es muss nicht weiter untersucht werden, ob die Vertretung der Rechtsansicht der Abgabenbehörde unter Hinweis auf interne Verwaltungsanweisungen (LStR 2002 Rz 700,

736a), dass der Bf organisatorisch dh entsprechend seiner Funktion (funktional) Referent für den Amtsfachbereich C-\* beim Amt\* Linz Wels für alle Standorte zuständig ist, richtig oder unrichtig ist.

Ein **Dienstort** ergibt sich aus dem Dienstverhältnis zu dem Dienstgeber, der den Reisekostenersatz auszahlt und den Dienstreiseauftrag erteilt (vgl. VwGH 20.6.2000, 98/15/0066).

Dienstort ist, wo der regelmäßige Mittelpunkt des tatsächlichen dienstlichen Tätigwerdens des Arbeitnehmers liegt (VwGH 7.12.1988, 88/13/0005; ua OGH-Entscheidungen OGH 28.6.2012, 8 ObA 10/12x). Mit Dienstort ist somit jener Bereich gemeint, wo der Angestellte den Schwerpunkt seiner Tätigkeit zu entfalten hat (OGH 14.3.2001, 9 ObA 310/00d).

Erstreckt sich die Tätigkeit des Steuerpflichtigen **auf mehrere Orte** in der Weise, dass jeder Ort für sich betrachtet Mittelpunkt der Tätigkeit sein könnte, dann ist jeder dieser Orte als Mittelpunkt der Tätigkeit zu qualifizieren und der Aufenthalt an jedem dieser Orte keine Reise (vgl. etwa VwGH vom 26. April 2000, ZI. 95/14/0022, VwGH vom 19.03.2002, 99/14/0317).

Tagesgelder können dann nicht mehr steuerfrei bezahlt werden, wenn der betroffene Ort als weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit des Arbeitnehmers anzusehen ist (Fellner in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer<sup>48</sup>, § 26 Tz 2 unter Hinweis auf VwGH 19.12.2006, 2006/15/0038).

Die Beurteilung eines Ortes als **weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit** ist hinsichtlich der vom Arbeitgeber geleisteten Beträge nach den gleichen Grundsätzen vorzunehmen, die von der Judikatur für die Beurteilung von Tagesgeldern als Werbungskosten entwickelt wurden (VwGH 20.09.1995, 94/13/0253, 94/13/0254).

Als Einsatzort gilt grundsätzlich die politische Gemeinde (gleichzusetzen mit der Gemeindekennziffer).

Insofern decken sich die Judikatur und die Lohnsteuerrichtlinien (LStR 2002, Rz 300 ff und 716 ff):

*"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; vgl. VwGH 2.8.1995, 93/13/0099) tätig und die Anfangsphase von fünf Tagen wird überschritten. Erfolgt innerhalb von 6 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 wiederkehrend aber nicht regelmäßig tätig und überschreitet dabei eine Anfangsphase von 15 Tagen im Kalenderjahr. Die Anfangsphase von 15 Tagen steht pro Kalenderjahr zu."*

Tagesgelder könnten daher nur für die Anfangsphase von fünf bzw. 15 Tagen iSd LStR 2002 steuerfrei bzw. als Werbungskosten vom Finanzamt gewährt werden.

Das BFG ist weisungsfrei und an den Auslegungsbehelf jeglicher Richtlinien der Finanzverwaltung nicht gebunden. Das BFG kann nur entsprechend der laufenden Rechtsprechung entscheiden sowohl bei der Mittelpunktproblematik, als auch beim Vorliegen eintägiger Reisen.

### **Exkurs: Nichtbesteuerung der Tagesgebühren aufgrund § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988**

Da der Bf weiters einwendet, dass bei seinen beruflichen Reisen zu den anderen Standorten doch zumindest eine **Außendiensttätigkeit** vorliegen müsste, ist noch auf die Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 einzugehen.

Der Gesetzgeber hat zum 01.01.2008 mit der Reisekosten (RK) - Novelle 2007, BGBl I 45/2007, eine Neuregelung in Kraft treten lassen. Neben dem Vorliegen entsprechender **lohngestaltender Vorschriften** - außerhalb des gesetzlichen Dienstreisebegriffs - wird die Steuerfreiheit auf vom Arbeitgeber gezahlte Tagesgelder und Nächtigungsgelder nun an bestimmte Tätigkeiten geknüpft.

Diese neue Steuerbefreiung in § 3 Abs. 1 Z 16b 1988 setzt - neben der Zahlungsverpflichtung des Arbeitgebers aufgrund einer lohngestaltenden Vorschrift gemäß § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988 - voraus, dass die Zahlung für

eine Außendiensttätigkeit (z.B. Kundenbesuche, Patrouillendienste, Servicedienste),

eine Fahrtätigkeit (z.B. Zustelldienste, Taxifahrten, Linienverkehr, Transportfahrten außerhalb des Werksgeländes des Arbeitgebers),

eine Baustellen- und Montagetätigkeit außerhalb des Werksgeländes des Arbeitgebers,

eine Arbeitskräfteüberlassung nach dem Arbeitskräfteüberlassungsgesetz, BGBl. Nr. 196/1988, oder

eine vorübergehende Tätigkeit an einem Einsatzort in einer anderen politischen Gemeinde gewährt wurde.

Die steuerbefreite Auszahlung kann bei den ersten 4 Fallgruppen nach dem Gesetzeswortlaut „zeitlich unbegrenzt“ erfolgen. Nur die letzte Fallgruppe unterliegt einer solchen Begrenzung und ist bloß "vorübergehend" steuerbefreit.

Der Begriff einer Außendiensttätigkeit - im Gegensatz zum Innendienst - setzt Tätigkeiten voraus, die **außerhalb** des ständigen Arbeitsortes (Büros, Betriebsstätte, Werksgelände, Lager, des ständigen Ortes der Dienstverrichtung usw.) eines Arbeitnehmers

vorgenommen werden und somit auch außerhalb des üblichen Betriebsgeländes vorgenommen werden.

Vgl. auch Kuprian in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 3 (Stand 1.4.2016, rdb.at): "Unter "Außendiensttätigkeiten" fallen alle Arten von Kundenbesuchen, Vertretertätigkeiten, Serviceleistungen bei Kunden, Tätigkeit von Amtsorganen (zB Außenprüfer, Prüfer des Rechnungshofes, Exekutoren). Ebenso vom Begriff Außendiensttätigkeit umfasst sind bspw Patrouillendienste, Streifengänge oder Kontrolltätigkeiten außerhalb des ständigen Betriebsgeländes.

Gehört es jedoch zum Aufgabenbereich des Arbeitnehmers eines Unternehmens, dass er an verschiedenen Standorten des Unternehmens tätig werden muss, und steht diesem Arbeitnehmer an den verschiedenen Standorten ein Arbeitsplatz zur Verfügung, liegt bei Fahrten zu diesen Standorten keine Außendiensttätigkeit und auch keine vorübergehende Tätigkeit iSd Z 16b vor.

Ob an diesen weiteren Standorten ein Arbeitsplatz zur Verfügung steht, ist nicht von der konkreten Ausgestaltung des Arbeitsplatzes z.B. eigenes Büro abhängig, sondern aus funktionaler Sicht (organisatorische Eingliederung in dieser Arbeitsstätte) zu beurteilen vgl. auch UFS Innsbruck 31.7.2006, RV/0548-I/04 und dazu VwGH 19.3.2008, 2006/15/0289).

Im Gegensatz zur Außendiensttätigkeit stehen die Innendiensttätigkeiten. Innendienst ist jedes Tätigwerden im Rahmen der unmittelbaren beruflichen Obliegenheiten, die ein Arbeitnehmer am Ort der Betriebsstätte oder eines Dienstortes verrichtet. Dies gilt auch für Orte, die aus Anlass von Dienstbesprechungen o.ä. aufgesucht werden (vgl. Doralt, EStG<sup>13</sup>, § 16, Rz 174). Dieser Ort wird zu einem Mittelpunkt der Tätigkeit.

Der Bf hat in jedem Amt\* der Standorte **Linz, Wels, Suben, Hörsching** einen Arbeitsplatz. Jeder Standort des Amtes Linz Wels ist rein funktionell mit Büroräumlichkeiten oder Besprechungsräumen o.ä. ausgestattet, die auch von einem Referenten des Fachbereichs benutzt werden können. Der Bf ist entsprechend seinen dienstlichen Aufgaben kein Außendienstmitarbeiter oder verrichtet Außendienst.

Auch wenn der Dienstgeber des Bf immer wieder sprachlich auf die Abgabepflichtigen als "Kunden" hinweist, so entstehen durch diese umgangssprachliche Verwendungen des Wortes Kunden bei den "Reisen" des Bf keine "Kundenbesuche".

Somit kommt die Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z 16b 1988 hinsichtlich der Vornahme von Außendiensttätigkeiten hier nicht zur Anwendung.

## Zu den Fahrtkosten

**Abgrenzung Dienstreisen und Pendlerfahrten** (Fahrten zwischen Wohnung und Dienstort)

Die für die Abgrenzung von Dienstreisen und Pendlerfahrten relevante Bestimmung des § 26 Z 4 EStG wurde durch die Reisekosten-Novelle 2007, BGBl. I Nr 45/2007, mit

Wirksamkeit von 1. 1. 2008 in zwei entscheidenden Punkten geändert (vgl. ua Fröhlich/ Neufeld in UFSjournal 2010, 311):

*"Von der gesetzlichen Anordnung, dass „bei Arbeitnehmern, die ihre Dienstreise vom Wohnort aus antreten, an die Stelle des Dienstortes, der Wohnort (Wohnung, gewöhnliche Aufenthalt, Familienwohnsitz) tritt“, kann durch den Wegfall des Verweises auf die lohngestaltenden Vorschriften über den Dienstreisebegriff nicht mehr abgewichen werden. Eine zum gegenteiligen Ergebnis führende arbeitsrechtliche Fiktion des Dienstreisebegriffs ist nunmehr im Einkommensteuerrecht nicht mehr wirksam."*

*Die Reisekosten-Novelle 2007 stellt in § 26 Z 4 lit. a letzter Satz EStG ausdrücklich den Zusammenhang mit der Pendlerpauschalregelung her und normiert ein eindeutiges Abgrenzungskriterium: „Werden Fahrten (Dienstreisen) zu einem (bestimmten) Einsatzort in einem Kalendermonat überwiegend unmittelbar von der Wohnung aus angetreten, liegen hinsichtlich dieses Einsatzortes ab dem Folgemonat Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte vor.“ Daraus ergibt sich im Umkehrschluss, dass bei allen anderen unmittelbaren Dienstreisen zwischen Wohnung und Einsatzort – die also nicht in einem Kalendermonat überwiegend zu einem bestimmten Einsatzort erfolgen – keine Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte vorliegen und sie deshalb auch nicht unter den Anwendungsbereich der Pendlerpauschalregelung subsumiert werden können."*

Würden die Reisen des Bf zu einem anderen Standort des Amtes Linz Wels iS der Pendlerbestimmungen überwiegen, so könnte er das Pendlerpauschale zwischen seiner Wohnung und diesem anderen Dienstort geltend machen. Dies ist hier nicht der Fall.

Der Bf kann aber zu Recht **die Fahrtkosten** (strittiger Punkt 2.) für die Reisen als Differenzwerbungskosten in Abzug bringen.

### **Alle diese Ausführungen bedeuten für den Berufungswerber im Jahr 2008**

Aus den "Reise"-Aufzeichnungen des Bf geht hervor, dass er sich überwiegend am Standort Wels aufgehalten hat. Die übrigen Standorte der C-Ämter wurden **unregelmäßig jedoch wiederkehrend** bereist und sind Mittelpunkte der Tätigkeit, sodass keine Reise vorliegt (strittige Punkte 1.1. und 1.2.).

Der Bf hat bei seinen beruflichen Fahrten auch Fahrten an Orte unternommen, an denen er bei Seminaren o.ä. auch nächtigen musste.

Nur diese Differenzwerbungskosten können auf Grund der gesetzlichen Bestimmungen und auf Grund der Judikatur anerkannt werden. Im Jahr **2008** handelt es sich um folgende Reisen mit Nächtigung (strittiger Punkt 1.3.):

Datum	Ort der Reise	Thema	Differenz ad Punkt 1.2.	Differenz ad Punkt 1.3.
01.04. bis 02.04.2008	Salzburg	Sem. Amt	1,50	11,99

04.11. bis 06.11.2008	Sankt Gilgen	Netzwerk	3,00	10,58
15.09. bis 18.09.2008	Villach	Netzwerk	4,50	18,67
			9,00	41,24

Es ergeben sich somit für das Jahr 2008 insgesamt an **Werbungskosten**:

**9,00 plus 41,24 plus die Fahrtkosten** (strittiger Punkt 2.1) **125,96 = 176,20 Euro.**

Bei allen übrigen Reisebewegungen in andere Orte liegen jeweils nur **eintägige Reisen** vor, sodass auch für diese Fahrten keine Differenzwerbungskosten gewährt werden können (strittige Punkte 1.1. und 1.2.).

Für die Möglichkeit der Berücksichtigung von Werbungskosten im Zusammenhang mit Verpflegung im Rahmen beruflich veranlasster *Fahrten* ist Voraussetzung, dass **einerseits** eine *Reise* (Reisetatbestand) und **andererseits** ein in typisierender Betrachtungsweise anzunehmenden Verpflegungsmehraufwand (Mehraufwandstatbestand) gegenüber den ansonsten am jeweiligen Aufenthaltsort anfallenden und gemäß § 20 EStG nicht abzugsfähigen üblichen Verpflegungsaufwendungen vorliegt.

Der Verpflegungsaufwand, der einem Steuerpflichtigen regelmäßig dadurch erwächst, dass er aus beruflichen Gründen genötigt ist, einen Teil seiner Mahlzeiten außer Haus einzunehmen, stellt grundsätzlich eine nichtabzugsfähige Aufwendung im Sinne des § 20 EStG 1988 dar.

**Eintägige Reisetätigkeiten** lassen nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 28.5.1997, 96/13/0132; VwGH 30.10.2001, 5/14/0013; VwGH 7.10.2003, 2000/15/0151) regelmäßig **keinen** Verpflegungsmehraufwand entstehen, da bei derartig kurzen Reisen entsprechend Vorsorge getroffen werden kann. In der gebotenen typisierenden Betrachtungsweise wird ein Verpflegungsmehraufwand auf Reisen erst durch die Nächtigung feststellbar, weil der Steuerpflichtige dadurch verhalten ist, auch das Frühstück und das Abendessen außerhalb seines Haushaltes einzunehmen.

Fällt jedoch kein Verpflegungsmehraufwand an, können **keine** Tagesgelder berücksichtigt werden. Dieser Ansicht folgen auch zahlreiche Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates (UFS RV/0690-I/07; UFS RV/0623-G/11; UFS RV/4358-W/02; UFS RV/0572-K/08; UFS RV/3327-W/12). In Anlehnung an die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes waren hinsichtlich der eintägigen Fahrten des Bf im Streitjahr 2008 (Reisebewegungen bei denen keine Nächtigungen erforderlich waren) keine Verpflegungsmehraufwendungen als Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 zu berücksichtigen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Das Berechnungsblatt als Beilage ist integrierender Bestandteil dieser Entscheidung.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht 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.

Einer Rechtsfrage kann nur dann grundsätzliche Bedeutung zukommen, wenn sie über den konkreten Einzelfall hinaus Bedeutung besitzt (vgl. für viele VwGH 17. 9.2014, Ra 2014/04/0023; VwGH 11.9.2014, Ra 2014/16/0009; VwGH 14.8.2014, Ra 2014/01/0101; VwGH 24.4.2014, Ra 2014/01/0010; VwGH 24.6.2014, Ra 2014/05/0004). Eine einzelfallbezogene Beurteilung ist somit im Allgemeinen nicht revisibel, wenn sie auf einer verfahrensrechtlich einwandfreien Grundlage erfolgte und in vertretbarer Weise im Rahmen der von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze vorgenommen wurde (vgl. VwGH 27. 10. 2014, Ra 2014/04/0022 oder VwGH 25. 4. 2014, Ro 2014/21/0033).

Linz, am 9. September 2016