



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat (UFS) hat über die Berufung des Bw., vom 3. Juli 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes X. vom 19. Juni 2006 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.), ein Bediensteter des Österreichischen Bundesheeres, machte im Zuge seines Antrages auf Durchführung einer Arbeitnehmerveranlagung für 2002 Werbungskosten für beruflich veranlasste Reisen nach X (am 22. Jänner 2002) bzw. XX /xx ("berufliche Verlegung" vom 31. Juli - 31. Dezember 2002) in Höhe der Differenz zwischen den von seinem Dienstgeber erhaltenen Reisekostenvergütungen und den pauschalen Tagesgeldsätzen nach § 26 Z 4 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG) geltend.

Mit dem Hinweis auf die Begründung eines weiteren Tätigkeitsmittelpunktes ab einer durchgehenden Dienstverrichtung von mehr als fünf Tagen an einem neuen Einsatzort berücksichtigte das Finanzamt (FA) lediglich die beantragten Differenzwerbungskosten für die ersten fünf Aufenthaltstage in XX. Die daraus resultierenden Werbungskosten erreichten die Höhe des Pauschbetrages von 132,- € nach § 16 Abs 3 EStG nicht und blieben daher ohne steuerliche Auswirkung.

In der Berufung gegen den in diesem Sinn ergangenen Einkommensteuerbescheid für 2002 verwies der Bw. darauf, dass gemäß § 26 Z 4 zweiter Tatbestand EStG und

Randziffer (RZ) 721 der Lohnsteuerrichtlinien (LStR) bei einer Dienstreise, die aufgrund ihrer Entfernung eine tägliche Rückkehr an den Familienwohnsitz unzumutbar mache, analog § 26 Abs 2 BAO ein weiterer Tätigkeitsmittelpunkt am neuen Arbeitsort erst nach einem Zeitraum von sechs Monaten begründet werde.

Nach ergänzenden Erhebungen bezüglich des Vorliegens der Voraussetzungen für die Berücksichtigung von Werbungskosten für Familienheimfahrten kam das FA zum Schluss, dass aufgrund der Gegebenheiten des Falles (Familienstand ledig, am angegebenen Wohnsitz kein eigener Haushalt sondern lediglich Wohngelegenheit im Elternhaus), auch aus diesem Titel eine Berücksichtigung von Werbungskosten nicht zu erfolgen hatte.

Unter Zitierung der entsprechenden Bestimmungen der LStR (RZ 278 zum Reisebegriff, RZ 300/301 zum Tätigkeitsmittelpunkt, RZ 343 bzw. 354/355 zu Familienheimfahrten) erging eine abweisende Berufungsvorentscheidung (BVE). Irrtümlich wurde darin an Stelle von XX als für die ersten fünf Tage Werbungskostenanspruch vermittelnder Ort Y genannt.

Im Vorlageantrag stellte der Bw. richtig, dass seine Dienstreisen nicht nach Y geführt hätten, weshalb auch "der Tatbestand des § 26 Z.4b EStG (Dienstreisen im Nahebereich)" nicht zur Anwendung zu kommen habe. Vielmehr lägen in seinem Fall Dienstreisen außerhalb des Nahebereiches vor und sei auf den Sachverhalt deshalb § 26 Z.4 zweiter Tatbestand EStG anzuwenden.

Unter Hinweis auf die eindeutige Rechtslage legte das FA das Rechtsmittel dem UFS zur Entscheidung vor und beantragte dessen Abweisung.

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

Kosten der eigenen Verpflegung gehören grundsätzlich zu den steuerlich unbeachtlichen Privataufwendungen (§ 20 Abs.1 Z 2 lit a EStG). § 16 Abs. 1 Z 9 EStG normiert, unter welchen Voraussetzungen derartigen Kosten der Charakter steuerlich relevanter Werbungskosten zukommen kann.

Nach der für die Veranlagung 2002 geltenden Fassung des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG gehören zu den Werbungskosten *Reisekosten 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 für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen.*

Die im anhängigen Verfahren interessierenden Bestimmungen des § 26 EStG lauten:

*Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören nicht:*

....

4. Beträge, die aus Anlaß einer Dienstreise als Reisevergütungen (Fahrkostenvergütungen, Kilometergelder) und als Tagesgelder und Nächtigungsgelder gezahlt werden. Eine Dienstreise liegt vor, wenn ein Arbeitnehmer über Auftrag des Arbeitgebers

- seinen Dienort (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.

....

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, ...

Für das richtige Verständnis der zitierten Bestimmungen erscheint es zunächst wesentlich, auf deren Unterschiede aufmerksam zu machen.

Zwar verweist § 16 Abs. 1 Z 9 EStG auf die Bestimmung des § 26 Z 4 EStG, doch ist zu beachten, dass die beiden Bestimmungen verschiedene Zielrichtungen haben und sich auch in der verwendeten Terminologie nicht decken.

Während § 16 Abs. 1 Z 9 EStG regelt, unter welchen Voraussetzungen die genannten Ausgaben Werbungskosten darstellen, legt § 26 Z 4 EStG die Umstände fest, die einen Arbeitgeber berechtigen seinen Dienstnehmern steuerfreie Kostenersätze für Dienstreisen auszubezahlen.

§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG spricht von (ausschließlich beruflich veranlassten) "Reisen", § 26 Z 4 EStG bezieht sich auf Reisevergütungen aus Anlass einer "Dienstreise".

Im Gegensatz zu § 26 Z 4 EStG enthält § 16 Abs 1 Z 9 EStG keine Definition des angeführten Reisebegriffes. Der Verwaltungsgerichtshof (VwGH) hat sich mit diesem Begriff aber bereits in einer Vielzahl von Erkenntnissen auseinandergesetzt. Aus dieser Judikatur ergibt sich jenes Begriffsverständnis, welches die LStR in den von der Erstbehörde in der Begründung zur BVE zitierten RZ anführt.

So hat der VwGH in jüngerer Zeit etwa im Erkenntnis vom 7.10.2003, 2000/15/0151 seine ständige Rechtsprechung bestätigt, nach welcher der Aufenthalt an einem Ort, der als Mittelpunkt der Tätigkeit des Steuerpflichtigen angesehen werden muss, keine Reise darstellt. Zu einem (weiteren) Mittelpunkt der Tätigkeit werde ein Ort auf Grund längeren Aufenthaltes des Steuerpflichtigen. Der längere Aufenthalt ermögliche es ihm, sich dort über die Verpflegungsmöglichkeiten zu informieren und so jenen Verpflegungsmehraufwand zu vermeiden, der allein die Annahme von Werbungskosten statt nicht abzugsfähiger (üblicher) Verpflegungsaufwendungen der privaten Lebensführung rechtfertige.

Schon im Erkenntnis vom 20.4.1999, 98/14/0156 sah der VwGH die Rechtfertigung für die Anerkennung von Verpflegungsmehraufwand als Werbungskosten darin, dass der Steuerpflichtige in der ersten Zeit an einem neuen Ort keine ausreichenden Kenntnisse über günstige Verpflegungsmöglichkeiten hat. Nach Ablauf dieser Zeit befindet er sich, so der Gerichtshof (GH), in der gleichen Lage wie ein Dienstnehmer, der nicht auf Reise ist, sich aber außerhalb seines Haushaltes verpflegt. Sämtliche Verpflegungskosten gehören damit ab diesem Zeitpunkt wieder zu den Kosten der privaten Lebensführung (§ 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG).

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

Auch in Rechtsmittelverfahren von Bediensteten des Österreichischen Bundesheeres hat der VwGH in der Vergangenheit die Anwendbarkeit dieser Grundsätze bereits zum Ausdruck gebracht.

So hat der GH im Erkenntnis vom 15.11.1994, 90/14/0216 zur Frage von Reisekosten infolge von Truppenübungen eines Heeresbediensteten unter Hinweis auf sein Vorerkenntnis vom 18.12.1990, 87/14/0149 darauf verwiesen, "*dass die (alleinige) Rechtfertigung der Annahme von Werbungskosten bei (erstmaligen) kurzfristigen Aufenthalten ("Reisen") (...) in dem bei derartigen Reisebewegungen in typisierender Betrachtungsweise angenommenen Verpflegungsmehraufwand gegenüber den ansonsten am jeweiligen Aufenthaltsort anfallenden und gemäß § 20 EStG nicht abzugsfähigen (üblichen) Verpflegungsaufwendungen*" liege.

In dieser Entscheidung hat der Gerichtshof - damals noch zur insofern gleichen Rechtslage des EStG 1972 - auch bei Truppenübungen seine ständige Judikatur für anwendbar erachtet, wonach diese "*nur dann als Reisen im Sinne des § 16 Abs 1 Z 9 EStG 1972 anzusehen (seien), wenn sie nicht im Nahebereich des Dienstortes (Kaserne) stattfinden und wenn nicht infolge ihrer Dauer an einem bestimmten Ort (zumindest eine Woche) dieser Ort selbst wiederum zu einem (weiteren) Mittelpunkt der Tätigkeit wird.*"

Bereits in der Entscheidung vom 18.12.1990, 90/14/0232 hatte der VwGH die Anerkennung von Werbungskosten für Verpflegungsmehraufwand eines Berufsoffiziers aus Anlass von (damals in den USA stattfindenden) Fortbildungsveranstaltungen mit der Begründung

abgelehnt, dass diese zu einer Beschäftigung von "*jeweils durchgehend mehr als einer Woche an einem Ort*" geführt hatten und daher keine Reisetätigkeit mehr vorgelegen sei.

In Hinblick auf diese eindeutige Rechtslage vermag der UFS im angefochtenen Bescheid des Finanzamtes X. keine Rechtswidrigkeit zu erkennen.

Das Vergreifen in der Bezeichnung des Reisezieles in der BVE vom 8. August 2006 ist tatsächlich unbeachtlich. Dies schon deshalb, weil Gegenstand der zweitinstanzlichen Überprüfung nicht die BVE sondern der bekämpfte Erstbescheid vom 19. Juni 2006 ist, in welchem die Erstbehörde richtig vom Reiseziel XX ausgegangen ist.

Abgesehen davon macht es, wie dargestellt wurde, für die rechtliche Beurteilung der strittigen Aufwendungen im Rahmen des § 16 Abs 1 Z 9 EStG keinen Unterschied, ob die Dienstverrichtung des Bw. vom 31.7. - 31.12.2006 in Y oder in XX stattgefunden hat.

Der Bw. stützt sein Berufungsvorbringen ausschließlich auf § 26 Z 4 EStG.

Dieser Bestimmung kommt allerdings, wie erwähnt, im anhängigen Verfahren Bedeutung nur hinsichtlich der maximalen Höhe von ohne Nachweis zu berücksichtigenden Verpflegungsmehrkosten zu, welche bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen anfallen. Eine derartige Reise ist im hier zu beurteilenden Fall, wie ausgeführt, aber nur für die ersten fünf Tage der Dienstverrichtung in XX vorgelegen. Für diesen Zeitraum hat die Erstbehörde ohnehin entsprechende Werbungskosten berücksichtigt, jedoch blieben diese mangels Überschreiten des Pauschbetrages nach § 16 Abs.3 EStG ohne Auswirkung.

Unter den gegebenen Umständen konnten die auf die Anwendung des § 26 Z 4 EStG abzielenden Ausführungen des Bw. dem Rechtsmittel nicht zum Erfolg verhelfen.

Klarstellend sei darauf verwiesen, dass die Unterschiede zwischen dem *Dienstreise*begriff nach § 26 Z. 4 EStG und jenem der (beruflich veranlassten) *Reise* nach § 16 Abs 1 Z 9 EStG vom VwGH in der Vergangenheit mehrfach bestätigt wurden (VwGH 9.12.1992, 91/13/0094; 8.10.1998, 97/15/0073 u.a.).

Von der Lehre wird dieses Auseinanderklaffen teilweise durchaus kritisch gesehen.

So verweist Doralt in seinem Kommentar zum EStG, Tz 187 zu § 16 EStG mit erkennbarer Missbilligung auf die daraus resultierende Konsequenz, dass etwa bei einem Dienstnehmer für Fahrten im Nahebereich mangels Reise keine Werbungskosten nach § 16 Abs 1 Z 9 EStG berücksichtigt werden können. Erhält er dagegen für dieselbe Fahrt einen Kostenersatz von seinem Dienstgeber, ist dieser gemäß § 26 Z 4 EStG steuerfreier Lohnbestandteil, der beim Dienstgeber zu steuerlich relevanten Betriebsausgaben führt.

Der Verfassungsgerichtshof (VfGH) hat in der Entscheidung vom 16.6.2001, B 1570/99 die verfassungsrechtlichen Bedenken des Beschwerdeführers gegen die Unterschiede zwischen

dem Reisebegriff nach § 4 Abs 5 EStG (der sich inhaltlich mit jenem nach § 16 Abs 1 Z 9 EStG deckt) und dem Dienstreisebegriff nach § 26 Z 4 EStG nicht geteilt.

Beide Höchstgerichte gehen in ihrer Judikatur allerdings davon aus, dass eine verfassungskonforme Interpretation des Dienstreisebegriffes nach § 26 Z 4 EStG eine Abgeltung tatsächlich erwachsener Reisekosten erfordert.

Nur unter dieser Voraussetzung liegt nach Ansicht des VwGH einer steuerfreien Auszahlung von Reisekostenvergütungen durch den Arbeitgeber keine verfassungswidrige Differenzierung zwischen der steuerlichen Behandlung der Reisekostenersätze nach § 26 Z 4 EStG und den als Betriebsausgaben (§ 4 Abs 5 EStG) bzw. Werbungskosten (§ 16 Abs 1 Z 9 EStG) abzugsfähigen Tagesgeldern zu Grunde. Wenn bei einer Dienstreise an einen bestimmten Ort, dieser Ort einen weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit des Arbeitnehmers darstellt, erfordere eine verfassungskonforme Interpretation daher die Behandlung der ausbezahlten Tagesgelder als steuerpflichtigen Arbeitslohn (VwGH 22.2.2000, 99/14/0082).

Dass der VwGH auch bei Entfernungen, welche eine tägliche Rückkehr an den ständigen Wohnort nicht zulassen, nach Ablauf einer Woche von einer Begründung eines (weiteren) Tätigkeitsmittelpunktes ausgeht, zeigt die bereits erwähnte Entscheidung vom 18.12.1990, 90/14/0232 betreffend Fortbildungsaufenthalt eines Berufsoffiziers in den USA.

Im Zusammenhang mit Verpflegungsmehraufwand erscheint dies konsequent, geht der VwGH doch von der Kenntnis der günstigsten Verpflegungsmöglichkeiten als entscheidendem Kriterium für den Werbungskostencharakter der entsprechenden Aufwendungen aus. Diese ist aber davon unabhängig, ob bei einer auswärtigen Dienstverrichtung die Entfernung vom Wohnort eine tägliche Rückkehr ausschließt oder nicht.

Auch der VfGH hat in seiner Entscheidung vom 22.6.2006, G 147/05, V 111/05 zum Ausdruck gebracht, dass die Tagesgeld-Bestimmung des § 26 Z 4 EStG nicht etwa der Begünstigung bestimmter Lohnbestandteile dient, sondern der Abgeltung von durch Reisetätigkeit eines Dienstnehmers verursachten Kosten.

Wörtlich führt der VfGH aus:

*"Dabei ist vorauszuschicken, dass es bei §26 Z4 EStG 1988, soweit die Tagesgelder betroffen sind, nicht etwa um eine begünstigte steuerliche Behandlung von Bezugssteilen geht, die dem Arbeitnehmer für allgemeine Erschwernisse oder Belastungen im Zusammenhang mit Reisetätigkeiten bezahlt werden, sondern um die Abgeltung des durch die Reisetätigkeit ausgelösten Verpflegungsmehraufwandes: Gäbe es die Vorschrift des §26 Z4 EStG 1988 nicht, so wären Reisekostenersätze des Arbeitgebers steuerpflichtiger Arbeitslohn. Der Arbeitnehmer könnte dann die durch Dienstreisen veranlassten Aufwendungen als Werbungskosten geltend*

*machen, soweit es sich um "Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen" handelt (§16 Abs1 Z9 EStG 1988). §26 Z4 leg.cit., der den Reisekostenersatz des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zählt, verfolgt unter diesem Aspekt offenbar in erster Linie einen Vereinfachungszweck, indem er Aufwandsersätze, die bloß abzugsfähige Werbungskosten abdecken, von vornherein nicht zum Arbeitslohn zählt (womit die Geltendmachung von Werbungskosten entfallen kann).*

*Daraus folgt zum einen, dass gegen die Regelung keine verfassungsrechtlichen Bedenken bestehen, soweit der steuerfreie Aufwandsersatz lediglich ansonsten abziehbare Werbungskosten erfasst, d.h. tatsächlich (typisierend) die durch eine berufliche Reise veranlassten Verpflegungsmehraufwendungen abdeckt, zum anderen aber, dass die Regelung bedenklich ist, soweit sie es zulässt, unter dem Titel Reisekostenersatz Beträge zuzuwenden, denen - auch bei typisierender Betrachtung - keine entsprechenden Verpflegungsmehraufwendungen gegenüberstehen."*

Auch der VfGH geht somit davon aus, dass die Bestimmung aus verfassungsrechtlicher Sicht eine Steuerfreiheit von Aufwandsersätzen an die Dienstnehmer nur soweit zulässt, als diese abzugsfähige Werbungskosten abdecken. Damit legt der VfGH für den Dienstreisebegriff nach § 26 Z 4 EStG jenes Verständnis nahe, welches der VwGH in seiner langjährigen Rechtsprechung zu §16 Abs1 Z9 EStG 1988 zur ausschließlich beruflich veranlassten Reise entwickelt hat.

Auf den Fall des Bw. angewendet, bedeutet dies, dass durch ein in der Verwaltungspraxis allenfalls über den durch die VwGH-Judikatur festgelegten Reisebegriff des § 16 Abs 1 Z 9 EStG hinausgehendes Verständnis der Reichweite des § 26 Z 4 EStG für sein Berufungsbegehren nichts zu gewinnen ist. Das der zitierten VfGH-Entscheidung zu Grunde liegende Verfahren macht deutlich, dass nicht der engere Werbungskostenbegriff des § 16 Abs 1 Z 9 EStG geeignet ist, verfassungsrechtliche Bedenken zu erwecken, sondern allenfalls ein all zu weit interpretierter Dienstreisebegriff nach § 26 Z 4 EStG.

In diesem Zusammenhang sei abschließend noch darauf verwiesen, dass die in RZ 721 der LStR vorgenommene Interpretation der Begründung eines (weiteren) Tätigkeitsmittelpunktes bei Entfernungen, die eine tägliche Rückkehr zum Wohnort unzumutbar machen, mit den Grundsätzen der dargestellten VwGH-Judikatur zum Verpflegungsmehraufwand nicht in Einklang zu bringen ist (nochmals sei an das Erkenntnis vom 18.12.1999, 90/14/0232 betreffend USA-Reise eines Offiziers erinnert).

Da es sich bei den LStR um einen - mangels normativer Kraft den UFS ebenso wie den VwGH nicht bindenden - Auslegungsbehelf des Bundesministeriums für Finanzen handelt, aus dem

---

für die Abgabepflichtigen keine über das Gesetz hinausgehenden Rechte abgeleitet werden können (vgl. VwGH 9.3.2005, 2001/13/0062), ist auch aus diesem Verweis für den Bw. nichts zu gewinnen.

Graz, am 12. März 2007