

# Das aktuelle Reisekosten- und Bewirtschaftungsrecht

Rechtssichere Abrechnung der Reisekosten unter  
Berücksichtigung aller Änderungen 2002



▪ **Veranstalter:**

FORUM VERLAG HERKERT GMBH  
Mandichostraße 18  
D-86504 Merching  
Tel.: (049) 08233/381 - 123  
Fax: (049) 08233/381 - 222  
E-Mail: [service@forum-verlag.com](mailto:service@forum-verlag.com)  
Internet: <http://forum-verlag.com>

▪ **Referent:**

**Robert H. Lippert**  
**Claudia Lippert**

**Sehr geehrte/r Seminarteilnehmer/in,**

herzlichen Dank für Ihre Teilnahme an unserer Seminarveranstaltung!

Für all unsere Produkte, Dienste und Leistungen gilt unser Wahlspruch:

## **Fachkompetenz im Dienste der Märkte**

### **Was versprechen wir Ihnen damit?**

Sie stehen im Vordergrund aller unserer Überlegungen. Ihren beruflichen Alltag wollen wir erleichtern, bei Ihren beruflichen Problemen wollen wir Ihnen helfen.

Dazu vermitteln unsere Seminare rechtssichere Entscheidungshilfen und geben Tipps zur Durchführung im Betrieb. Aktuelle Beispiele aus der täglichen Praxis geben Anregungen für konkrete Maßnahmen! Ihre persönlichen Fragen kommen sicher nicht zu kurz! Alles in Allem: Fachkompetenz und kompromisslose Praxisnähe – ein Tag, von dem Sie langfristig profitieren!

Wenn Sie ein Problem haben, für das wir keine Hilfen anbieten, wenn Sie Fragen zu unseren sonstigen Produkten oder Leistungen haben, wenden Sie sich an uns, ob per Telefon, E-Mail oder Fax. Wir antworten Ihnen – schnell und mit Fachkompetenz.

**Competence Center**  
**FORUM VERLAG HERKERT GMBH**  
**Hausadresse:**  
**Mandichostraße 18, D-86504 Merching**  
**Postadresse:**  
**Postfach 13 40 · 86408 Mering**  
**Telefon: (049) 8233 / 381-123**  
**Telefax: (049) 8233 / 381-222**  
**E-Mail: [service@forum-verlag.com](mailto:service@forum-verlag.com)**  
**Internet: <http://www.forum-verlag.com>**

## ▪ Der Referent

**Name:** Robert H. Lippert  
Claudia Lippert

**Kontaktadresse:** **Lippert Consulting Companies**

Falkenstraße 7  
A-5222 Pfaffstätt

Telefon: 0 77 42 / 5 88 41  
Telefax: 0 77 42 / 5 88 42

E-Mail: [office@lippert.at](mailto:office@lippert.at)  
Internet: [www.lippert.at](http://www.lippert.at)

**Tätigkeits-  
schwerpunkte:**

Lohn- und Gehaltsverrechnung für alle Branchen,  
Buchhaltung, Einnahmen/Ausgaben Rechnung,  
Jahresabschlussarbeiten, Trainer

**Besondere  
Erfahrungen:**

**Robert H. Lippert**

Kanzlei für Buchhaltung und Personalverrechnung,  
Rechnungswesenleiter, selbständiger Buchhalter, langjährige  
Trainingstätigkeit im Bereich Marketing und Verkauf, Vertrieb,  
Steuerrecht und Personalverrechnung, Mitarbeiterführung und -  
motivation, Projektmanagement, EDV-Dienstleistung.

**Claudia Lippert**

Redaktionsmitglied der WIKU-News, österreichweite Vortrags-  
und Beratungstätigkeit, Autorin zahlreicher Fachartikel und  
Skripten, Bilanzbuchhalterin, Konzessionsträgerin, Leiterin der  
Personalabteilung einer Arbeitskräfteüberlassungsfirma,  
Personalverrechnerin und Spezialistin für sozialversicherungs-  
und arbeitsrechtliche Belange. Langjährige Praxis in  
Steuerberatungskanzleien und Gewerbebetrieben.

## INHALTSVERZEICHNIS

1	REISEKOSTEN .....	3
<b>1.1</b>	<b>BEGRIFF DER REISE.....</b>	<b>3</b>
1.1.1	BEGRIFF „DIENSTREISE“ .....	3
1.1.1.1	ARBEITSRECHTLICHE ANSPRÜCHE DES DIENSTNEHMERS .....	4
1.1.1.2	SOZIALVERSICHERUNG .....	4
1.1.1.3	DB, DZ .....	4
1.1.1.4	KOMMST .....	4
1.1.1.5	LOHNSTEUER .....	4
1.1.2	BEGRIFF „BERUFLICH/BETRIEBLICH VERANLASSTE REISE“ .....	5
1.1.2.1	§ 4 ABS. 5 ESTG - BETRIEBSAUSGABE .....	5
1.1.2.2	§ 16 ABS. 1 ESTG - WERBUNGSKOSTEN .....	6
<b>1.2</b>	<b>DIENSTREISE .....</b>	<b>7</b>
1.2.1	DIENSTREISE NACH DER LEGALDEFINITION .....	7
1.2.1.1	1. TATBESTAND .....	7
1.2.1.2	2. TATBESTAND .....	8
1.2.2	MITTELPUNKT DER TÄTIGKEIT .....	8
1.2.2.1	ZUM 1. TATBESTAND .....	9
1.2.2.2	ZUM 2. TATBESTAND .....	10
1.2.3	DIENSTREISE NACH LOHNGESTALTENDEN VORSCHRIFTEN (3. TATBESTAND) .....	11
1.2.3.1	DURCHZÄHLERREGELUNG .....	12
1.2.3.2	PERSÖNLICHER GELTUNGSBEREICH DES KOLLEKTIVVERTRAGES .....	12
1.2.3.3	BETRIEBSVEREINBARUNGEN .....	13
1.2.3.4	NÄCHTIGUNGSGELD BEI DIENSTREISE NACH LOHNGESTALTENDER VORSCHRIFT .....	13
<b>1.3</b>	<b>TAG- UND NÄCHTIGUNGSGELD.....</b>	<b>13</b>
1.3.1	TAGGELD BEI INLANDSREISEN .....	13
1.3.1.1	BERECHNUNG NACH DER 24-STUNDEN-REGEL .....	14
1.3.1.2	BERECHNUNG NACH DER KALENDERTAGSREGELUNG .....	14
1.3.1.3	KÜRZUNG FÜR ARBEITSESSEN .....	14
1.3.2	NÄCHTIGUNGSGELD BEI INLANDSREISEN .....	14
1.3.3	TAG-/NÄCHTIGUNGSGELD BEI AUSLANDSDIENSTREISEN .....	15
1.3.3.1	REISEKOSTENERSÄTZE DER BUNDESBEDIENSTETEN .....	15
1.3.3.2	NÄCHTIGUNGSGELD BEI AUSLANDSDIENSTREISEN .....	23
1.3.3.3	ERMITTLUNG DES TAGGELDES BEI AUSLANDSDIENSTREISEN .....	23
1.3.3.3.1	GEMISCHTE IN- UND AUSLANDSDIENSTREISE .....	23
1.3.3.3.2	GRENZÜBERTRITT .....	24
1.3.3.4	KÜRZUNG FÜR ARBEITSESSEN .....	24
1.3.4	TAG-/NÄCHTIGUNGSGELD ALS WERBUNGSKOSTEN .....	24
1.3.4.1	DIFFERENZWERBUNGSKOSTEN .....	24
1.3.4.2	TAGGELD ALS WERBUNGSKOSTEN .....	24
1.3.4.3	NÄCHTIGUNGSGELD ALS WERBUNGSKOSTEN .....	25
1.3.5	TAG-/NÄCHTIGUNGSGELD IN BESONDEREN FÄLLEN .....	26
1.3.5.1	WENN EIN STÄNDIGER DIENSTORT NICHT VORLIEGT .....	26
1.3.5.2	FAHRTÄTIGKEIT .....	27
1.3.5.3	ZIELGEBIET .....	27
<b>1.4</b>	<b>FAHRTKOSTEN .....</b>	<b>28</b>
1.4.1	FAHRTKOSTENVERGÜTUNGEN .....	31
1.4.2	KILOMETERGELD .....	32
1.4.2.1	KILOMETERGELD GEM. RGV 1955 I.D.F. BGBl. I NR. 142/2000 VOM 29. DEZEMBER 2000 .....	32
1.4.2.2	VON DER WOHNUNG AUS ANGETRETENE DIENSTREISE .....	33
1.4.2.3	KILOMETERGELD ALS DIFFERENZWERBUNGSKOSTEN .....	33
1.4.2.4	VORGANGSWEISE BEI KUNDENBESUCHEN AUF DEM ARBEITSWEG .....	33
1.4.2.5	HAFTUNG UND SCHADENERSATZ DURCH DEN DIENSTGEBER .....	34
1.4.3	FAHRT WOHNUNG – ARBEITSSTÄTTE .....	34
1.4.4	DIENSTWAGEN .....	35
1.4.4.1	SACHBEZUG GEM. § 15 ABS. 2 ESTG .....	35
1.4.4.2	ANSCHAFFUNGSWERT .....	36
1.4.4.3	KOSTENBEITRÄGE DES DIENSTNEHMERS – STEUERFREIE ERSTATTUNG .....	37
1.4.4.4	BERECHNUNGEN UND AUSLEGUNGEN .....	38
1.4.4.5	MEHRFACHNUTZUNG .....	39

<b>1.5</b>	<b>ORGANISATION DER REISEKOSTENVERRECHNUNG .....</b>	<b>40</b>
1.5.1	REISEKOSTENNACHWEIS .....	40
1.5.1.1	FAHRTENBUCH .....	40
1.5.1.2	TAGGELD .....	40
1.5.1.3	NÄCHTIGUNGSKOSTEN .....	40
1.5.2	AUFZEICHNUNGSPFLICHTEN BEIM DIENSTGEBER .....	41
1.5.2.1	§ 76 ESTG LOHNKONTO .....	41
1.5.2.2	§ 84 ABS. 5 ESTG JAHRESLOHNZETTEL .....	41
1.5.2.3	§ 132 BAO AUFBEWAHRUNGSPFLICHTEN .....	42
<b>1.6</b>	<b>VORSTEUERABZUG BEI REISEKOSTEN .....</b>	<b>42</b>
1.6.1	TAGGELD .....	42
1.6.2	NÄCHTIGUNGSGELD .....	42
1.6.3	FAHRTKOSTEN .....	43
<b>2</b>	<b>BEWIRTUNGEN IM UND AUßERHALB DES BETRIEBES .....</b>	<b>44</b>
<b>2.1</b>	<b>ARBEITSESSEN IM ZUGE EINER REISE .....</b>	<b>44</b>
<b>2.2</b>	<b>REPRÄSENTATIONSAUFWENDUNGEN ALS BETRIEBSAUSGABE .....</b>	<b>44</b>
2.2.1	BEGRIFF GEM. § 20 ABS. 1 Z 3 ESTG .....	44
2.2.2	GESCHÄFTSFREUNDEBEWIRTUNG .....	45
2.2.3	VOM ABZUGSVERBOT NICHT BETROFFENE AUFWENDUNGEN .....	46
2.2.3.1	BEWIRTUNG IST LEISTUNGSINHALT .....	46
2.2.3.2	BEWIRTUNG HAT ENTGELTCHARAKTER .....	46
2.2.3.3	BEWIRTUNG OHNE REPRÄSENTATIONSKOMPONENTE .....	46
2.2.4	AUFWENDUNGEN, DIE UNTER DIE 50%-IGE KÜRZUNG FALLEN .....	47
2.2.5	ZUR GÄNZE NICHT ABZUGSFÄHIGE BEWIRTUNGS-AUFWENDUNGEN .....	48
<b>3</b>	<b>SCHLUSSBEMERKUNGEN UND ZUKUNFTSAUSSICHTEN .....</b>	<b>50</b>
<b>3.1</b>	<b>ZUR GRUNDSÄTZLICHEN DIFFERENZIERUNG BEI DEN REISEBEGRIFFEN .....</b>	<b>50</b>

# 1 Reisekosten

## 1.1 Begriff der Reise

Aufwendungen für beruflich oder betrieblich veranlasste Reisen stellen steuermindernde Ausgaben dar.

Diese sind als **Betriebsausgaben** (§ 4 Abs. 5 EStG) bei den betrieblichen Einkunftsarten (Land- u. forstwirtschaftlichen, selbständigen oder gewerblichen Einkünften) oder als **Werbungskosten** (§ 16 Abs. 1 EStG) bei den übrigen Einkunftsarten (siehe § 3 EStG) abzuziehen.

### § 2 Abs. 3 Z 1 – Einkunftsarten

1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 21),
2. Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22),
3. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23),
4. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25),
5. Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 27),
6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28),
7. sonstige Einkünfte im Sinne des § 29.

**RZ 282:** Der im § 16 Abs. 1 Z 9 verwendete Begriff "ausschließlich **beruflich** veranlasste Reisen" ist zwar dem in § 4 Abs. 5 verwendeten Begriff "ausschließlich durch den **Betrieb** veranlasste Reisen" gleichzusetzen, nicht hingegen dem im § 26 Z 4 verwendeten Begriff "**Dienstreise**" (VwGH 28.5.86, 85/13/0151 ua).

Anders als für die steuerfreie Auszahlung von Dienstgeberersätzen nach § 26 Z 4 reicht es für die Geltendmachung von Verpflegungsmehraufwendungen als **Werbungskosten** nicht aus, dass der Dienstnehmer über Auftrag des Dienstgebers seinen Dienstort verlässt, ohne **größere Entfernungen** zurückzulegen (§ 26 Z 4, 1. Tatbestand), oder (beispielsweise im Rahmen einer Arbeitskräftegestellung) so weit weg von seinem ständigen Wohnort arbeitet, dass ihm eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann (§ 26 Z 4, 2. Tatbestand).

**RZ 283:** Im Gegensatz zu einer "Dienstreise" kann eine "Reise" aber auch **ohne dienstlichen Auftrag** erfolgen (siehe RZ 281). Die Berücksichtigung von Verpflegungsmehraufwendungen nach § 16 Abs. 1 Z 9 setzt jedoch ebenso wie bei Dienstreisen im Sinne der Legaldefinition des § 26 Z 4 eine Reisedauer von **mehr als drei** Stunden bei Inlandsreisen und **mehr als fünf** Stunden bei Auslandsreisen (VwGH 19.4.88, 87/14/0007) voraus.

### 1.1.1 Begriff „Dienstreise“

Der Dienstgeber ersetzt hier die Aufwendungen des Dienstnehmers für in seinem Auftrag durchgeführte Dienstleistungen.

### 1.1.1.1 Arbeitsrechtliche Ansprüche des Dienstnehmers

Zwingende gesetzliche Vorschriften über die Erstattung der Aufwendungen finden wir nur über Analogie im § 1014 ABGB.

Findet sich eine Dienstreiseregulation im anzuwendenden Kollektivvertrag, so ist diese zwingend anzuwenden. Aber auch Betriebsvereinbarungen oder Einzeldienstverträge können die Reisekostenersätze (arbeitsrechtliche Ansprüche) regeln.

### 1.1.1.2 Sozialversicherung

Gemäss § 49 Abs. 3 ASVG sind Zuwendungen an den Dienstnehmer unter dem Titel des Reisekostenersatzes (Taggeld, Nächtigungsgeld, Fahrtkosten, KM-Geld,...) nur insoweit beitragsfrei, als auch die Steuerfreiheit nach § 26 Z 4 EStG gegeben ist.

### 1.1.1.3 DB, DZ

Im § 41 Abs. 3 FLAG finden wir die Bestimmung, dass der Dienstgeber den Beitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen hat.

Dort ist auch nachfolgende Definition zu finden:

„Arbeitslöhne sind Bezüge gem. § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a u. b EStG sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG.“

Da der § 25 die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit definiert, bedeutet das, dass die Steuerfreiheit nach § 26 Z 4 EStG auch hier **eine Befreiung bewirkt**.

### 1.1.1.4 KommSt

#### § 5 Abs. 1 KommStG

*Bemessungsgrundlage ist die Summe der Arbeitslöhne..... Arbeitslöhne sind Bezüge gem. § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a u. b EStG sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG.*

Wie bereits erwähnt, definiert der § 25 die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, was wieder bedeutet, dass die Steuerfreiheit nach § 26 Z 4 EStG auch hier **eine Befreiung bewirkt**.

### 1.1.1.5 Lohnsteuer

#### § 26 Z 4 EStG Leistungen des Arbeitgebers, die NICHT unter die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit fallen

*Beträge, die aus Anlass einer Dienstreise als Reisevergütungen (Fahrtkostenvergütungen, Kilometergelder) und als Tages- 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 (**1. Tatbestand**) oder
- 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**)

Bei Arbeitnehmern, die ihre Dienstreise vom Wohnort aus antreten, tritt an die Stelle des Dienortes der Wohnort (Wohnung, gewöhnlicher Aufenthalt, Familienwohnsitz).

- Enthält eine lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 eine besondere Regelung des Begriffes Dienstreise, ist diese Regelung anzuwenden. (**3. Tatbestand**)

- a) Als **Kilometergelder** sind höchstens die den Bundesbediensteten zustehenden Sätze zu berücksichtigen.
- b) Das **Tagesgeld für Inlandsdienstreisen** darf bis zu € 26,40 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, ausgenommen eine lohngestaltende Vorschrift im Sinne des 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 sieht eine Abrechnung des Tagesgeldes nach Kalendertagen vor; in diesem Fall 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,-- berücksichtigt werden.
- d) **Tagesgelder für Auslandsdienstreisen** können mit dem Höchstsatz der Auslandsreisesätze der Bundesbediensteten berücksichtigt werden.
- e) Wenn bei einer **Auslandsdienstreise** keine höheren **Kosten für Nächtigung** einschließlich der Kosten des Frühstücks nachgewiesen werden, kann das den Bundesbediensteten zustehende Nächtigungsgeld der Höchststufe berücksichtigt werden.

Zahlt der Arbeitgeber höhere Beträge, so sind die die genannten Grenzen übersteigenden Beträge steuerpflichtiger Arbeitslohn.

## 1.1.2 Begriff „beruflich/betrieblich veranlasste Reise“

**RZ 279:** Da der Reisebegriff des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG (beruflich veranlasste Reise) sich mit dem Reisebegriff des § 4 Abs. 5 EStG (betrieblich veranlasste Reise) deckt (VwGH 11.6.91, 91/14/0074), gelten die dazu getroffenen Ausführungen für alle Einkunftsarten.

### 1.1.2.1 § 4 Abs. 5 EStG - Betriebsausgabe

Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich durch den **Betrieb veranlassten Reisen** sind als Betriebsausgaben anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 ergebenden Beträge nicht übersteigen.



### 1.1.2.2 § 16 Abs. 1 EStG - Werbungskosten

Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

#### § 16 Abs. 1 Z 9 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.*

#### RZ 278: Eine Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 liegt vor, wenn

- *sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten oder sonst aus beruflichem Anlass **mindestens 25 km** vom Mittelpunkt der Tätigkeit entfernt und*
- *eine Reisedauer von **mehr als drei Stunden** bei Inlandsreisen und **mehr als fünf Stunden** bei Auslandsreisen vorliegt und*
- *kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird (siehe RZ 300 bis RZ 310).*

**RZ 280:** *Bei Berechnung der **Entfernung** vom Mittelpunkt der Tätigkeit ist von der kürzesten zumutbaren Wegstrecke auszugehen (VwGH 8.5.1984, 83/14/0187, 0193, 0194). Dabei ist die Entfernung zwischen Anfang und Ende (Ziel) der Fahrt und nicht die Entfernung zwischen den Ortsmittelpunkten maßgebend (VwGH 3.7.1990, 90/14/0069).*

**RZ 281:** *Eine **berufliche Veranlassung** kann - anders als bei einer Dienstreise nach § 26 Z 4 - nicht nur dann vorliegen, wenn die Reise über Auftrag des Dienstgebers erfolgt. Beruflich veranlasst können beispielsweise auch Reisen im Zusammenhang mit einer aus eigener Initiative unternommenen Berufsbildung des Dienstnehmers oder zur Erlangung eines neuen Arbeitsplatzes sein.*

*Keine berufliche Veranlassung liegt vor, wenn die Reise nicht ausschließlich durch den Beruf veranlasst und die Möglichkeit eines privaten Reisezweckes nicht nahezu ausgeschlossen ist (VwGH 18.2.1999, 97/15/0092, VwGH 27.5.1999, 97/15/0142).*

*Eine ausschließliche berufliche Veranlassung wird im Regelfall für Fahrten zur Anschaffung von Arbeitsmitteln nicht gegeben sein.*

**RZ 285:** *Werbungskosten aus dem Titel "Reisekosten" liegen nur in dem Umfang vor, in dem sie vom Steuerpflichtigen selbst getragen werden. Als Reisekosten kommen insbesondere Fahrtkosten (Werbungskosten allgemeiner Art), Verpflegungsmehraufwand und Nächtigungsaufwand in Betracht. Ersätze, die der Arbeitgeber gem. § 26 Z 4 leistet, vermindern den jeweils abzugsfähigen Aufwand.*

**RZ 286:** *Auch wenn die Aufwendungen ohne Nachweis ihrer Höhe soweit als Werbungskosten zu berücksichtigen sind, als sie die sich aus § 26 Z 4 ergebenden Sätze nicht übersteigen, kann es bei der Abgeltung in Form von Pauschalsätzen nicht dazu*

kommen, Werbungskosten auch dort anzuerkennen, wo nach dem äußeren Anschein Aufwendungen des Arbeitnehmers gar nicht anfallen (VwGH 6.2.90, 89/14/0031 betr. unentgeltliche Zurverfügungstellung eines Nächtigungsquartiers).

## 1.2 Dienstreise

**RZ 715:** Zu den Tatbeständen im Sinne der Legaldefinition nach § 26 Z 4 hat der Verwaltungsgerichtshof Stellung genommen und dabei immer die Prüfung der Frage betont, ob der Einsatz in einem **zusammenhängenden Zeitraum** zu einem **weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit** führt (VwGH 2.8.95, 93/13/0099; 20.9.95, 94/13/0253, 0254; 18.10.95, 94/13/0101; 28.5.97, 96/13/0132).

In ständiger Rechtsprechung geht der Verwaltungsgerichtshof von der Tatsache aus, dass ein durch steuerfreies Taggeld gem. § 26 Z 4 EStG zu deckender **VerpflegungsMEHRAufwand** bei einem längeren Aufenthalt an einem bestimmten Ort nur während einer Anfangsphase von einer Woche (5 Tagen) gegeben ist. Und dies unabhängig davon, ob die täglich Heimkehr zumutbar ist oder nicht.

Dem widersprechend findet sich in den **Lohnsteuerrichtlinien 2002** immer noch eine Steuerfreiheit von **1 Woche, 15 Tagen, 6 Monaten** oder sogar **zeitlich unbegrenzt**. Je nachdem, welcher Tatbestand zu Grunde liegt. Da der BMF trotz gegenteiliger Judikatur und ohne gesetzliche Deckung nach wie vor bei dieser Vorgehensweise bleibt, befassen wir uns in Folge mit den entsprechenden Voraussetzungen.

### 1.2.1 Dienstreise nach der Legaldefinition

Eine Dienstreise nach der Legaldefinition des § 26 Z 4 liegt dann vor, wenn ein Arbeitnehmer über Auftrag des Arbeitgebers

- seinen Dienstort (Büro, Betriebsstätte, Werksgelände, Lager usw.) zur Durchführung von Dienstverrichtungen verlässt (**1. Tatbestand**) oder
- ein 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**).

**RZ 702:** Für beide Tatbestände der Dienstreise ist ein **dienstlicher Auftrag** erforderlich (VwGH 19.2.92, 91/14/0212). Wählt ein Arbeitnehmer aus privaten Gründen seinen Arbeitsplatz außerhalb der üblichen Entfernung von seinem ständigen Wohnort oder seinen Wohnort außerhalb des ständigen Arbeitsplatzes, liegt nach der Legaldefinition keine Dienstreise vor.

#### 1.2.1.1 1. Tatbestand

„seinen Dienstort zur Durchführung von Dienstverrichtungen verlässt“

**RZ 701:** Die Dienstreise nach dem 1. Tatbestand umfasst Reisen im **Nahbereich** des Dienstortes. Dieser Nahbereich wird dann anzunehmen sein, wenn dem Arbeitnehmer die

**tägliche Rückkehr** zu seinem Wohnort zugemutet werden kann. (VwGH 25.6.85, 85/14/0028)

**RZ 716:** Bei Dienstreisen zu **wechselnden Einsatzorten** im Nahbereich (1. Tatbestand) können Tagesgelder nur dann (bzw. solange) steuerfrei gewährt werden, wenn (als) kein neuer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird.

### 1.2.1.2 2. Tatbestand

„so weit weg von seinem ständigen Wohnort arbeitet, dass ihm eine tägliche Rückkehr an seinen ständigen Wohnort nicht zugemutet werden kann“

**RZ 701:** Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr (Dienstreise nach dem 2. Tatbestand) ist jedenfalls dann anzunehmen, wenn der Familienwohnsitz vom Beschäftigungsort **mehr als 120 km** entfernt ist. In begründeten Einzelfällen kann auch bei einer kürzeren Wegstrecke Unzumutbarkeit anzunehmen sein.

Kehrt der Arbeitnehmer täglich von der Arbeitsstätte an seinen ständigen Wohnort zurück, so stellt sich die Frage der Zumutbarkeit nicht, weil das Gesetz die Zumutbarkeit der täglichen Rückkehr vom Dienort zum ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) nur releviert, wenn der Arbeitnehmer am Dienort verbleibt und wegen der damit verbundenen Mehraufwendungen eine Vergütung erhält (VwGH 10.4.97, 94/15/0218).

Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 25. 11. 1999, 99/15/0162 angedeutet, dass auch im Rahmen des zweiten Dienstreise-Tatbestandes (Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr an den Familienwohnsitz) ein Verpflegungsmehraufwand nur für **ca. eine Woche** gegeben ist. Die LStR 1999, RZ 721, hingegen gehen davon aus, dass der Einsatzort bei einer Dienstreise nach dem zweiten Tatbestand des § 26 Z 4 EStG erst nach einem Zeitraum von **6 Monaten** zum Mittelpunkt der Tätigkeit wird.

Laut BMF resultiert bei unzumutbarer täglicher Rückkehr an den Familienwohnsitz der Verpflegungsmehraufwand nicht nur aus dem außer Haus eingenommenen Mittagessen, sondern auch aus dem zusätzlich anfallenden **Abendessen**. Da die Mehrheit der erwerbstätigen Steuerpflichtigen zwar das Mittagessen außer Haus einnimmt und bei Reisen nach entsprechender Kenntnis der Verpflegungsmöglichkeiten der Mehraufwand entfällt, das Abendessen aber idR zu Hause eingenommen wird, ist bei Dienstreisen mit anschließender Nächtigung eine längere Steuerfreiheit der Tagesgelder gerechtfertigt. Die bisherige Verwaltungspraxis – RZ 721 der LStR 1999, Steuerfreiheit der Tagesgelder bis sechs Monate – bleibt unverändert. (aus dem Lohnsteuerprotokoll 2000, BMF, GZ 07 0101/21-IV/7/00, 31.10.2000).

## 1.2.2 Mittelpunkt der Tätigkeit

**RZ 716:** 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 20.9.95, 94/13/0253, 0254).

**RZ 700:** Unter **Dienstort** ist der regelmäßige Mittelpunkt des **tatsächlich dienstlichen Tätigwerdens** des Arbeitnehmers anzusehen. Meist wird der Dienstort eines Arbeitnehmers mit dem Betriebsort des Unternehmens, bei dem der Arbeitnehmer beschäftigt ist, zusammenfallen. Wird jedoch der Arbeitnehmer an diesem Betriebsort dienstlich nicht tätig, weil seine tatsächliche ständige Arbeitsstätte außerhalb des Betriebsortes liegt, dann ist jene **regelmäßige Einsatzstelle** und nicht der Betriebsort als Dienstort des Arbeitnehmers anzusehen.

**RZ 284:** Als **Mittelpunkt der Tätigkeit** gilt jedenfalls jene Betriebsstätte des Dienstgebers, in welcher der Dienstnehmer **"Innendienst"** verrichtet.

Als "Innendienst" gilt jedes Tätigwerden im Rahmen der unmittelbaren beruflichen Obliegenheiten (z.B. Vorbereitungs- oder Abschlussarbeiten eines Vertreters oder eines im Außendienst tätigen Prüfungsorgans, Abhalten einer Dienstbesprechung). Eine bestimmte Mindestdauer ist dafür nicht Voraussetzung. Auch ein kurzfristiges Tätigwerden ist als "Innendienst" anzusehen.

Verrichtet ein Arbeitnehmer neben seiner Tätigkeit im Innendienst auch Außendienst, bestimmt sich der Mittelpunkt seiner Tätigkeit danach, wo er für den Fall, dass kein Außendienst versehen wird, regelmäßig tätig wird (VwGH 28.10.97, 93/14/0076, 0077).

Kein "Innendienst" liegt vor, wenn das Aufsuchen der Betriebsstätte ausschließlich mittelbar durch die beruflichen Obliegenheiten veranlasst ist (z.B. Abholen von Unterlagen oder von Waren, Wechseln des Fahrzeuges, Entgegennahme des Arbeitslohns). Daher werden bei einem Handelsreisenden beruflich bedingte Reisen, die er von seiner Wohnung aus antritt, nicht dadurch unterbrochen, dass er den Sitz des Arbeitgebers nur deswegen aufsucht, um Muster oder Waren abzuholen (VwGH 3.7.90, 90/14/0069).

**RZ 718 bzw. RZ 300:** Die Begründung eines weiteren Mittelpunkts der Tätigkeit ist anzunehmen, wenn sich die Dienstverrichtung auf einen anderen Einsatzort **durchgehend** oder **wiederkehrend** über einen längeren Zeitraum erstreckt. Als Einsatzort gilt grundsätzlich die politische Gemeinde. Auch für Reisen innerhalb Wiens gilt das gesamte Wiener Gemeindegebiet als Einsatzort. Für Reisen von Orten außerhalb Wiens nach Wien gilt als Einsatzort hingegen der jeweilige Gemeindebezirk. Werden allerdings im Zuge von Reisen nach Wien mehrere Gemeindebezirke regelmäßig bereist, ist keine willkürliche Zuordnung des Reisezieles in jeweils bestimmte (andere) Bezirke vorzunehmen, sondern von einem einheitlichen Zielgebiet auszugehen (siehe RZ 719 bzw. RZ 304 ff).

### 1.2.2.1 Zum 1. Tatbestand

Von einem **längeren Zeitraum** ist in folgenden Fällen auszugehen (RZ 301):

- Der Arbeitnehmer wird an einem Einsatzort **durchgehend** tätig und die Anfangsphase von 5 Tagen wird überschritten. Erfolgt innerhalb von 6 Kalendermonaten kein Einsatz an diesem Mittelpunkt der Tätigkeit, ist mit der Berechnung der "Anfangsphase" von 5 Tagen neu zu beginnen.

- *Der Arbeitnehmer wird an einem Einsatzort **regelmäßig wiederkehrend** (mindestens ein Mal wöchentlich; vgl. VwGH 2.8.95, 93/13/0099) tätig und die Anfangsphase von 5 Tagen wird überschritten. Erfolgt innerhalb von 6 Kalendermonaten kein Einsatz an diesem Mittelpunkt der Tätigkeit, ist mit der Berechnung der "Anfangsphase" von 5 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 können daher nur für die Anfangsphase von 5 bzw. 15 Tagen steuerfrei gewährt werden bzw. stehen nur für die Anfangsphase Werbungskosten zu (RZ 303).*

**RZ 302:** *Dies gilt auch, wenn der Aufenthalt zu Fortbildungszwecken des Dienstnehmers erfolgt (VwGH 26.6.90, 87/14/0024, betr. Dienstzuteilung eines Beamten).*

**RZ 303:** *Erstreckt sich die Tätigkeit des Steuerpflichtigen auf zwei oder mehrere Tätigkeitsmittelpunkte, so ist der Aufenthalt an ihnen keine Reise (VwGH 9.4.86, 85/14/0146; VwGH 2.8.95, 93/13/0099), sodass eine Berücksichtigung von Verpflegungsmehraufwendungen nicht erfolgen kann. In diesem Fall ist - in typisierender Betrachtungsweise - davon auszugehen, dass die günstigsten Verpflegungsmöglichkeiten bekannt sind und daher kein zu Werbungskosten führender Mehraufwand für Verpflegung entsteht (VwGH 29.5.96, 93/13/0013; VwGH 5.10.94, 92/15/0225).*

### 1.2.2.2 Zum 2. Tatbestand

**RZ 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**), ist davon auszugehen, dass der Arbeitsort (Einsatzort) erst nach einem Zeitraum von sechs Monaten analog zu § 26 Abs. 2 BAO zum Mittelpunkt der Tätigkeit wird. Ab dem 7. Monat gezahlte **Tages- und Nächtigungsgelder** sind steuerpflichtig.*

*Bei einem Wechsel des Arbeitsortes beginnt eine **neue Sechsmonatsfrist** zu laufen. Ein solcher liegt nur vor, wenn ein Wechsel in eine andere politische Gemeinde (bei Reisen nach Wien: in einen anderen Gemeindebezirk) vorgenommen wird.*

*Keht der Arbeitnehmer innerhalb von sechs Monaten neuerlich an den seinerzeitigen Arbeitsort zurück, kann unter Einrechnung der dort bereits verbrachten Arbeitszeiten nur die **restliche**, auf die Sechsmonatsfrist entfallende Zeitspanne als Dienstreise gewertet werden.*

D. h. die Tage des Aufenthaltes am Einsatzort (soweit keine länger als 6 Kalendermonate dauernde Unterbrechung vorliegt) sind zusammenzurechnen bis ein Zeitraum von 6 Monaten (d. s. 183 Tage) erreicht ist. Maßgebend ist also der tatsächliche Aufenthalt am Einsatzort, sodass bei Unterbrechungen eine tageweise Berechnung zu erfolgen hat, bis 183 Tage erreicht sind (aus dem Lohnsteuerprotokoll 2000, BMF, GZ 07 0101/21-IV/7/00, 31.10.2000).

### 1.2.3 Dienstreise nach lohngestaltenden Vorschriften (3. Tatbestand)

**RZ 734:** Sieht eine lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 vor, dass ein Arbeitnehmer, der über Auftrag des Arbeitgebers

1. seinen Dienort (Büro, Betriebsstätte, Werksgelände, Lager usw.) zur Durchführung von Dienstverrichtungen **verlässt** oder
2. so weit weg von seinem ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) arbeitet, dass ihm eine **tägliche Rückkehr** an seinen ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) **nicht zugemutet** werden kann,

Tagesgelder zu erhalten hat, so sind diese im Rahmen der Bestimmungen des § 26 Z 4 lit. b und d steuerfrei. Als **Dienort** gilt der sich aus dem Kollektivvertrag ergebende Dienort (Verordnung BGBl. II, Nr. 306/1997).

**RZ 735:** Auf Grund des Verweises in § 26 Z 4 werden lohngestaltende Vorschriften im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 **zum unmittelbaren Gesetzesinhalt**, sofern sie hinsichtlich des Dienstreisebegriffes günstiger sind als das EStG. Gegenüber dem Begriff der Dienstreise nach der Legaldefinition des § 26 Z 4 hat demnach ein günstigerer Dienstreisebegriff im Sinne einer lohngestaltenden Vorschrift Vorrang.

Folgende lohngestaltende Vorschriften können eine besondere Regelung des Begriffes Dienstreise für steuerliche Zwecke enthalten:

- Gesetzliche Vorschriften,
- Dienstordnungen der Gebietskörperschaften,
- aufsichtsbehördlich genehmigte Dienst-(Besoldungs-)ordnungen der Körperschaften des öffentlichen Rechts,
- die Arbeitsordnung für Bedienstete des Österreichischen Gewerkschaftsbundes,
- **Kollektivverträge**,
- Betriebsvereinbarungen, die auf Grund besonderer kollektivvertraglicher Ermächtigungen abgeschlossen worden sind,
- Betriebsvereinbarungen, die wegen Fehlens eines kollektivvertragsfähigen Vertragsteiles auf der Arbeitgeberseite zwischen einem einzelnen Arbeitgeber und dem kollektivvertragsfähigen Vertragsteil auf der Arbeitnehmerseite abgeschlossen wurden.

Einen auch für steuerliche Zwecke anzuerkennenden Dienstreisebegriff können daher nur die im Arbeitsverfassungsgesetz gesetzlich geregelten Betriebsvereinbarungen enthalten, nicht aber sogenannte "freie Betriebsvereinbarungen" oder einzelne Dienstverträge.

**RZ 737:** Liegt eine Regelung des Dienstreisebegriffes aufgrund einer lohngestaltenden Vorschrift vor, unterliegt die Dienstreise **keiner zeitlichen Begrenzung**, sodass die für den Dienstreisebegriff nach der Legaldefinition geltenden zeitlichen Beschränkungen (Begründung eines weiteren Mittelpunktes der Tätigkeit) nicht anzuwenden sind. Auch für die Beurteilung der Zumutbarkeit der täglichen Rückkehr zum Wohnort (analog zum 2. Dienstreisetatbestand) sind die jeweiligen arbeitsrechtlichen Bestimmungen maßgebend.

**RZ 738:** *Sieht eine lohngestaltende Vorschrift für ein bestimmtes Gebiet keine Dienstreisen vor, (wie z.B. der Kollektivvertrag für die Handelsangestellten Wiens innerhalb der Wiener Gemeindebezirke), so bleiben durch den Arbeitgeber gezahlte Reisekostensätze dennoch im Rahmen des § 26 Z 4 steuerlich außer Ansatz.*

**RZ 739:** *Aus dem Wortlaut der Verordnung, BGBl. II Nr. 306/1997 geht hervor, dass Tagesgelder nur insoweit steuerfrei bleiben können, als der Arbeitnehmer Anspruch auf Grund einer lohngestaltenden Vorschrift hat. Eine **Aufstockung** auf die Sätze des § 26 Z 4 ist nur dann bzw. solange möglich, als gleichzeitig die Voraussetzungen für eine Dienstreise nach der Legaldefinition gegeben sind.*

**Beispiel:**

*Ein Arbeitnehmer wird für die Dauer von einem Monat an einem neuen Einsatzort tätig (tägliche Heimkehr zur Wohnung). Laut Kollektivvertrag besteht ein Anspruch auf Tagesgeld in Höhe von € 17,44 (für 12 Stunden). Vom Arbeitgeber werden € 26,40 als Tagesgeld (für 12 Stunden) gezahlt. Soweit eine Dienstreise auch nach dem steuerrechtlichen Dienstreisebegriff vorliegt - das ist im gegenständlichen Fall für die ersten fünf Tage - bleiben als Tagesgeld € 26,40 steuerfrei. Ab dem sechsten Tag steht nach dem steuerrechtlichen Dienstreisebegriff kein steuerfreies Tagesgeld mehr zu. Auf Grund des Kollektivvertrages besteht Anspruch auf € 17,44 pro Tag, die nach der Verordnung, BGBl. II Nr. 306/1997, weiterhin steuerfrei bleiben, während der darüber hinaus gezahlte Betrag in Höhe von € 8,96 steuerpflichtig ist.*

### 1.2.3.1 Durchzahlerregelung

**RZ 740:** *Hat ein Arbeitnehmer im Zuge einer Dienstreise auf Grund eines Kollektivvertrages Anspruch auf Tages- und Nächtigungsgelder auch für Zeiträume (z.B. Wochenende, Feiertage), während denen sich der Dienstnehmer nicht am Ort der Dienstverrichtung befindet, so bleiben diese Tages- und Nächtigungsgelder nach Maßgabe des § 26 Z 4 auch dann steuerfrei, wenn er an diesem Tag zu seiner Wohnung zurückfährt.*

*Dies gilt allerdings nur dann, wenn der Arbeitnehmer während der Woche tatsächlich außer Haus nächtigt, nach dem Kollektivvertrag Anspruch auf Nächtigungsgeld (nicht auf Fahrtkostensatz) hat und die Heimfahrt auf eigene Kosten unternimmt ("Durchzahlerregelung").*

*Liegen die Voraussetzungen für eine steuerlich anzuerkennende Familienheimfahrt vor, so können hierfür nur die die Tages- und Nächtigungsgelder übersteigenden steuerlich relevanten Kosten der Familienheimfahrt als Werbungskosten anerkannt werden.*

### 1.2.3.2 persönlicher Geltungsbereich des Kollektivvertrages

Da leitende Angestellte sowie Geschäftsführer als Organe der Gesellschaft idR vom persönlichen Geltungsbereich des Kollektivvertrages ausgenommen sind, erfolgt bei deren Dienstreisen die steuerliche Beurteilung - mangels lohngestaltender Vorschrift - nach der **Legaldefinition** gem. § 26 Z 4 EStG.

*(aus dem Lohnsteuerprotokoll 1999, BMF 07 0101/30-IV/7/99 vom 30. Juli 1999)*

### 1.2.3.3 Betriebsvereinbarungen

*aus dem Lohnsteuerprotokoll 1999, BMF 07 0101/30-IV/7/99 vom 30. Juli 1999:*

Zu den lohngestaltenden Vorschriften gem. § 68 Abs. 5 Z 6 EStG zählen auch Betriebsvereinbarungen, die infolge Fehlens eines kollektivvertragsfähigen Vertragsteiles (§ 4 ArbVG, BGBl 1974/22) auf der Arbeitgeberseite zwischen einem **einzelnen Arbeitgeber** und dem **kollektivvertragsfähigen Vertragsteil auf der Arbeitnehmerseite** abgeschlossen wurden (z. B. Vereine). Grundsätzlich wäre gem. § 29 ArbVG die Einbindung eines kollektivvertragsfähigen Vertragsteiles auf der Arbeitnehmerseite nicht vorgesehen. Die Auslegung des § 68 Abs. 5 Z 6 EStG verlangt aber – als steuerliches Erfordernis - zusätzlich zur Regelung des Dienstreisebegriffes durch eine Betriebsvereinbarung iSd § 29 ArbVG die Unterzeichnung des zuständigen kollektivvertragsfähigen Vertragsteiles auf der Arbeitnehmerseite.

Findet sich im Kollektivvertrag eine Regelung der Dienstreise und die Höhe der Tagesgelder (z. B. € 20,- pro Tag) und gleichzeitig eine Ermächtigung, darüber eine Betriebsvereinbarung (z. B. € 26,40 pro Tag) abzuschließen, können diese so vereinbarten **Aufstockungsbeträge** (das wären hier € 6,40 pro Tag) nur nach der Legaldefinition des § 26 Z 4 EStG steuerfrei belassen werden.

### 1.2.3.4 Nächtigungsgeld bei Dienstreise nach lohngestaltender Vorschrift

**RZ 741:** *Hinsichtlich der Nächtigungsgelder gelten die zur Dienstreise nach der Legaldefinition getroffenen Aussagen (siehe RZ 730 bis 733). Wenn daher trotz Anordnung einer Nächtigung eine solche nicht erfolgt, kann das Nächtigungsgeld nicht steuerfrei gewährt werden.*

## 1.3 Tag- und Nächtigungsgeld

### 1.3.1 Taggeld bei Inlandsreisen

**RZ 722:** *Als Tagesgeld für Verpflegung stehen für 24 Stunden € 26,40 zu. Höhere Beträge können auch bei Nachweis nicht steuerfrei belassen bleiben, selbst wenn ein arbeitsrechtlicher Anspruch darauf besteht. Über den Tagessatz hinaus bezahlte Tagesgelder bzw. pauschale Reisekostenabgeltungen sind als laufende Bezüge steuerpflichtig (VwGH 28.9.94, 91/13/0081, 0082).*

**RZ 723:** *Bis zu einer Reisedauer von drei Stunden steht kein steuerfreies Tagesgeld zu. Dauert eine Dienstreise länger als 3 Stunden, ist für jede angefangene Stunde ein Zwölftel zu rechnen. Das volle Tagesgeld steht für 24 Stunden zu. Sieht eine lohngestaltende Vorschrift eine Abrechnung des Tagesgeldes nach Kalendertagen vor, ist nach dieser Vorschrift abzurechnen. Andere Aliquotierungsbestimmungen auf Grund von lohngestaltenden Vorschriften dürfen nicht berücksichtigt werden.*



### 1.3.1.1 Berechnung nach der 24-Stunden-Regel

Beispiel:

Beginn der Dienstreise am Montag 14 Uhr,  
Ende am darauffolgenden Dienstag 15 Uhr.

Bei Abrechnung nach den Bestimmungen des § 26 Z 4 EStG steht für die Reise von Montag 14 Uhr bis Dienstag 14 Uhr (24 Stunden) ein voller Tagsatz von € 26,40 und für die Zeit bis Dienstag 15 Uhr noch 1/12 des Tagsatzes = € 2,20 zu. **Insgesamt also € 28,60 Taggeld.**

### 1.3.1.2 Berechnung nach der Kalendertagsregelung

Beispiel:

Beginn der Dienstreise am Montag 14 Uhr,  
Ende am darauffolgenden Dienstag 15 Uhr.

Bei kalendertagsmäßiger Abrechnung (auf Grund entsprechender Regelung in einer lohngestaltenden Vorschrift) steht für den ersten Tag ein Tagesgeld von 10/12, somit € 22,--, für den zweiten Tag ein Tagesgeld von € 26,40 zu. **Insgesamt also € 48,40 Taggeld.**

### 1.3.1.3 Kürzung für Arbeitsessen

**RZ 724:** Dient ein vom Arbeitgeber gezahltes Arbeitsessen weitaus überwiegend der Werbung, stellt dieses für den Arbeitnehmer keinen Lohnvorteil dar. Die Tagesgelder sind pro bezahltem Mittagessen bzw. Abendessen um **€ 13,20 zu kürzen**. Zahlt der Arbeitgeber als Tagesgeld weniger als € 13,20, so ist für die Kürzung bei bezahltem Arbeitsessen nicht vom halben tatsächlich bezahlten Tagesgeld auszugehen, sondern die Kürzung hat dennoch um € 13,20 zu erfolgen. Eine Kürzung unter Null ist nicht vorzunehmen.

Beispiel:

Beginn der Dienstreise am Montag 12 Uhr,  
Ende am selben Tag 19:15 Uhr.

Bei Abrechnung nach den Bestimmungen des § 26 Z 4 EStG steht für die Zeit 8/12 des Tagsatzes = € 17,60 zu. Der Dienstnehmer war mit dem Kunden essen und die gesamten Kosten werden durch Vorlage der Rechnung vom Dienstgeber übernommen. Dadurch kommt es zu einer Kürzung um € 13,40. **Insgesamt gebührt also € 4,20 Taggeld.**

### 1.3.2 Nächtigungsgeld bei Inlandsreisen

**RZ 730:** Nächtigungsgeld steht nur dann steuerfrei zu, wenn **tatsächlich** genächtigt wird. Der Umstand der Nächtigung ist grundsätzlich nachzuweisen. Bei Entfernungen von **mindestens 120 km** zwischen Einsatzort und Wohnort hat der Arbeitgeber nicht zu prüfen, ob der Arbeitnehmer tatsächlich nächtigt.

**RZ 731:** *Ohne Nachweis der Höhe der Nächtigungskosten sind € 15,-- (Nächtigungsaufwand einschließlich Frühstück) steuerfrei. Werden die Nächtigungskosten sowie die Kosten des Frühstücks nachgewiesen, so können diese vom Arbeitgeber voll ersetzt werden. Unter Nächtigung ist die Verbringung der Zeit im Anschluss an Arbeitsverrichtungen während der Nacht außerhalb des Wohnorts bzw. Dienstorts zu verstehen.*

Beispiel:

Eine Dienstreise beginnt um 8 Uhr des ersten Tages und endet um 15.30 Uhr des zweiten Tages.

Neben dem Tagesgeld von € 26,40 für 24 Stunden und von € 17,60 (= 8/12 von € 26,40) bleibt ein nachgewiesener Nächtigungsaufwand einschließlich Frühstück steuerfrei. Wird der Nächtigungsaufwand nicht mittels Beleg nachgewiesen, **so sind € 15,-- steuerfrei.**

**RZ 732:** *Kostenlos zur Verfügung gestellte Nächtigungsmöglichkeiten schließen die steuerfreie Behandlung der durch den Arbeitgeber gezahlten Nächtigungsgelder aus. Bei bloßer Nächtigungsmöglichkeit in einem Fahrzeug (LKW, Bus) bleibt das pauschale Nächtigungsgeld aber im Hinblick auf zusätzliche mit einer Nächtigung verbundene Aufwendungen (wie z.B. für Dusche und Frühstück) steuerfrei, wenn tatsächlich genächtigt wird.*

**RZ 317:** *Steht einem Arbeitnehmer für die Nächtigung eine **Unterkunft zur Verfügung** (z.B. Schlafkabine bei LKW-Fahrer), sind nur die **zusätzlichen tatsächlichen Aufwendungen** (z.B. für ein Frühstück oder für die Benützung eines Bades auf Autobahnstationen) als **Werbungskosten** absetzbar. Kann die Höhe dieser tatsächlichen Aufwendungen nicht nachgewiesen werden, sind sie im Schätzungsweg bei Inlandsreisen mit € 4,40 bzw. bei Auslandsreisen mit € 5,85 pro Nächtigung anzusetzen. Übersteigen die gem. § 26 Z 4 steuerfreien Ersätze des Dienstgebers allerdings den geschätzten Aufwand von € 4,40 bzw. € 5,85, stehen keine Werbungskosten zu.*

### 1.3.3 Tag-/Nächtigungsgeld bei Auslandsdienstreisen

#### 1.3.3.1 Reisekostenersätze der Bundesbediensteten

Ab 1.1.2002

Land	Tages- gebühr	Nächtigungs- gebühr
<b>I. EUROPA</b>		
Albanien	27,9	20,9
Belarus	36,8	31,0
Belgien	35,3	22,7

Brüssel	41,4	32,0
Bosnien und Herzegowina	31,0	23,3
Bulgarien	31,0	22,7
Dänemark	41,4	41,4
Deutschland	35,3	27,9
Grenzorte	30,7	18,1
Estland	36,8	31,0
Finnland	41,4	41,4
Frankreich	32,7	24,0
Paris und Straßburg	35,8	32,7
Griechenland	28,6	23,3
Großbritannien und Nordirland	36,8	36,4
London	41,4	41,4
Irland	36,8	33,1
Island	37,9	31,4
Italien	35,8	27,9
Rom und Mailand	40,6	36,4
Grenzorte	30,7	18,1
Jugoslawien	31,0	23,3
Kroatien	31,0	23,3
Lettland	36,8	31,0
Liechtenstein	30,7	18,1
Litauen	36,8	31,0
Luxemburg	35,3	22,7
Malta	30,1	30,1

Moldau	36,8	31,0
Niederlande	35,3	27,9
Norwegen	42,9	41,4
Polen	32,7	25,1
Portugal	27,9	22,7
Rumänien	36,8	27,3
Russische Föderation	36,8	31,0
Moskau	40,6	31,0
Schweden	42,9	41,4
Schweiz	36,8	32,7
Grenzorte	30,7	18,1
Slowakei	27,9	15,9
Preßburg	31,0	24,4
Slowenien	31,0	23,3
Grenzorte	27,9	15,9
Spanien	34,2	30,5
Tschechien	31,0	24,4
Grenzorte	27,9	15,9
Türkei	31,0	36,4
Ukraine	36,8	31,0
Ungarn	26,6	26,6
Budapest	31,0	26,6
Grenzorte	26,6	18,1
Zypern	28,6	30,5
<b>II. AFRIKA</b>		

Ägypten	37,9	41,4
Algerien	41,4	27,0
Angola	43,6	41,4
Äthiopien	37,9	41,4
Benin	36,2	26,6
Burkina Faso	39,2	21,1
Burundi	37,9	37,9
Côte d'Ivoire	39,2	32,0
Demokratische Rep. Kongo	47,3	33,1
Dschibuti	45,8	47,3
Gabun	45,8	39,9
Gambia	43,6	30,1
Ghana	43,6	30,1
Guinea	43,6	30,1
Kamerun	45,8	25,3
Kap Verde	27,9	19,6
Kenia	34,9	32,0
Liberia	39,2	41,4
Libyen	43,6	36,4
Madagaskar	36,4	36,4
Malawi	32,7	32,7
Mali	39,2	31,2
Marokko	32,7	21,8
Mauretanien	33,8	31,2
Mauritius	36,4	36,4

Mosambik	43,6	41,4
Namibia	34,9	34,0
Niger	39,2	21,1
Nigeria	39,2	34,2
Republik Kongo	39,2	26,8
Ruanda	37,9	37,9
Sambia	37,1	34,0
Senegal	49,3	31,2
Seychellen	36,4	36,4
Sierra Leone	43,6	34,2
Simbabwe	37,1	34,0
Somalia	32,7	29,0
Südafrika	34,9	34,0
Sudan	43,6	41,4
Tansania	43,6	32,0
Togo	36,2	26,6
Tschad	36,2	26,6
Tunesien	36,2	29,2
Uganda	41,4	32,0
Zentralafrikanische Republik	39,2	29,0
<b>III. AMERIKA</b>		
Argentinien	33,1	47,3
Bahamas	48,0	30,5
Barbados	51,0	43,6
Bolivien	26,6	25,1

Brasilien	33,1	36,4
Chile	37,5	36,4
Costa Rica	31,8	31,8
Dominikanische Republik	39,2	43,6
Ecuador	26,6	21,6
El Salvador	31,8	26,2
Guatemala	31,8	31,8
Guyana	39,2	34,2
Haiti	39,2	27,7
Honduras	31,8	27,0
Jamaika	47,1	47,1
Kanada	41,0	34,2
Kolumbien	33,1	35,1
Kuba	54,1	27,7
Mexiko	41,0	36,4
Nicaragua	31,8	36,4
Niederländische Antillen	43,6	27,7
Panama	43,6	36,4
Paraguay	33,1	25,1
Peru	33,1	25,1
Suriname	39,2	25,1
Trinidad und Tobago	51,0	43,6
Uruguay	33,1	25,1
USA	52,3	42,9
New York und Washington	65,4	51,0

Venezuela	39,2	35,1
<b>IV. ASIEN</b>		
Afghanistan	31,8	27,7
Armenien	36,8	31,0
Aserbajdschan	36,8	31,0
Bahrain	54,1	37,5
Bangladesch	31,8	34,2
Brunei	33,1	42,1
China	35,1	30,5
Georgien	36,8	31,0
Hongkong	46,4	37,9
Indien	31,8	39,9
Indonesien	39,2	32,0
Irak	54,1	36,4
Iran	37,1	29,0
Israel	37,1	32,5
Japan	65,6	42,9
Jemen	54,1	37,5
Jordanien	37,1	32,5
Kambodscha	31,4	31,4
Kasachstan	36,8	31,0
Katar	54,1	37,5
Kirgisistan	36,8	31,0
Korea, Demokratische Volksrepublik	32,5	32,5
Korea, Republik	45,3	32,5



Kuwait	54,1	37,5
Laos	31,4	31,4
Libanon	31,8	35,1
Malaysia	43,6	45,1
Mongolei	29,4	29,4
Myanmar	29,4	29,4
Nepal	31,8	34,2
Oman	54,1	37,5
Pakistan	27,7	25,1
Philippinen	32,5	32,5
Saudi-Arabien	54,1	37,5
Singapur	43,6	44,7
Sri Lanka	31,8	32,7
Syrien	32,7	29,0
Tadschikistan	36,8	31,0
Taiwan	39,2	37,5
Thailand	39,2	42,1
Turkmenistan	36,8	31,0
Usbekistan	36,8	31,0
Vereinigte Arabische Emirate	54,1	37,5
Vietnam	31,4	31,4
<b>V. AUSTRALIEN</b>		
Australien	47,3	39,9
Neuseeland	32,5	36,4

### 1.3.3.2 Nächtigungsgeld bei Auslandsdienstreisen

**RZ 733:** *Kostensätze für die Nächtigung und Frühstück sind im **nachgewiesenen höheren Ausmaß** zu berücksichtigen. Bei Nachweis der tatsächlichen Kosten ist weder für die Nächtigung noch für das Frühstück eine Haushaltsersparnis anzusetzen. Es ist aber auch möglich, die **Auslandsreisesätze** für die Nächtigung nach der Höchststufe zu verrechnen. Kostenlos zur Verfügung gestellte Nächtigungsmöglichkeiten schließen die steuerfreie Behandlung der durch den Arbeitgeber gezahlten Nächtigungsgelder aus.*

### 1.3.3.3 Ermittlung des Taggeldes bei Auslandsdienstreisen

**RZ 725:** *Kostensätze für die Verpflegung sind für alle Arbeitnehmer bis zum höchsten **Auslandsreisesatz für Bundesbedienstete** nach der Reisegebührevorschrift steuerfrei zu belassen.*

- *Ein Drittel der Tagesgebühr steht bei einer Dienstreise von mehr als **fünf** Stunden zu,*
- *zwei Drittel bei mehr als **acht** Stunden, und*
- *die volle Tagesgebühr bei mehr als **zwölf** Stunden.*

*Kollektivvertragliche Regelungen über **Aliquotierungen** des Tagesgeldes sind nicht zu berücksichtigen. Auch eine etwaige Kalendertagsregelung findet keine Anwendung! D. h. es ist immer ab Grenzübertritt die 24-Stunden-Regelung anzuwenden.*

#### 1.3.3.3.1 gemischte In- und Auslandsdienstreise

**RZ 726:** *Wird eine Dienstreise ins Ausland unternommen, so ist für die Frage, ob neben den Auslandsreisesätzen der Reisegebührevorschrift der Bundesbediensteten zusätzlich anteilige inländische Tagesgelder nach § 26 Z 4 zum Zuge kommen, eine **einheitliche Dienstreise** anzunehmen. Ab dem Grenzübertritt stehen die Tagesgelder im Höchstmass der Auslandsreisesätze der Bundesbediensteten zu. Für die Gesamtreisezeit abzüglich der durch die Auslandsreisesätze erfassten Reisezeiten steht das **Inlandstagesgeld** zu. Sieht die Reisegebührevorschrift auf Grund der Dauer des Auslandsaufenthaltes keine Auslandsreisesätze vor, so gilt die gesamte Reise als *e i n e* Inlandsdienstreise. Alle diese Regeln gelten sowohl bei Dienstreisen mit ausschließlicher ausländischer Dienstverrichtung als auch bei Dienstreisen mit gemischter inländischer und ausländischer Dienstverrichtung.*

#### Beispiel:

Die Reise Wien - Frankfurt erfolgt mit dem PKW bzw. mit der Bahn. Beginn der Reise 7 Uhr, Grenzübertritt Salzburg 11.15 Uhr, Grenzübertritt bei Rückfahrt 15 Uhr nächster Tag, Ende der Reise 18.10 Uhr.

Es gebühren für die BRD Reise (27 u. 3/4 Stunden) ein **voller Tagessatz** nach RGV = 12/12. Da die Reise insgesamt 35 Stunden 10 Minuten dauert, stehen nach dem Einkommensteuergesetz zwei Tagessätze = 24/12 zu, abzüglich 12/12 Auslandsreisesätze, ergibt ein **Inlandstagesgeld von € 26,40**.

**RZ 727:** *Werden Reisen unter Zurücklegung ausländischer Strecken (z.B. Korridor Salzburg - Rosenheim - Kufstein) durchgeführt, liegen Inlandsdienstreisen vor.*

### 1.3.3.3.2 Grenzübertritt

**RZ 728:** *Bei Flugreisen ins Ausland beginnt die Auslandsreise nach den hierfür maßgeblichen Vorschriften der Reisegebührevorschrift mit dem Abflug bzw. endet mit der Ankunft im inländischen Flughafen.*

#### Beispiel:

Flugreise Wien - Frankfurt:

Abfahrt zum Flughafen 5 Uhr, Abflug Wien 7 Uhr,  
Ankunft Flughafen 18 Uhr, Ende der Reise 20 Uhr.

Für den Auslandsaufenthalt (incl. Flugzeit 11 Stunden) gebühren nach der RGV  $2/3 = 8/12$  des Auslandsreisesatzes. Da die Reise insgesamt 15 Stunden dauert und für eine 15-stündige Reise nach dem Einkommensteuergesetz 12/12 des Tagesgeldes zustehen, sind **zusätzlich 4/12** von € 26,40 = € 8,80 als Tagesgeld zu berücksichtigen.

### 1.3.3.4 Kürzung für Arbeitsessen

**RZ 729:** *Bezahlt der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer anlässlich einer Auslandsdienstreise ein **Geschäftessen** pro Tag, kommt es zu keiner Kürzung des entsprechenden Auslandsreisesatzes. Trägt der Arbeitgeber die Kosten für **zwei** Geschäftsessen pro Tag oder übernimmt er die Kosten der vollen Verpflegung, steht ein **Drittel** des entsprechenden Auslandsreisesatzes zu (§ 25c Abs. 3 RGV).*

## 1.3.4 Tag-/Nächtigungsgeld als Werbungskosten

### 1.3.4.1 Differenzwerbungskosten

Werden durch den Dienstgeber die Grenzen des § 26 Z 4 EStG nicht ausgeschöpft, so hat der Dienstnehmer die Möglichkeit diese Kosten im Zuge seiner Arbeitnehmerveranlagung als Werbungskosten gelten zu machen.

Hier sind ebenfalls die Bestimmungen des § 16 Abs. 1 Ziffer 9 heranzuziehen.

### 1.3.4.2 Taggeld als Werbungskosten

Taggelder können nur dann als Werbungskosten berücksichtigt werden, wenn ein Verpflegungsmehraufwand gegenüber den ansonsten am jeweiligen Aufenthaltsort anfallenden (üblichen) Verpflegungsaufwand vorliegt. Bietet der Arbeitgeber die **Möglichkeit der Verpflegung** zu den gleichen Bedingungen wie an der ständigen Arbeitsstätte, stehen Taggelder als Werbungskosten – selbst bei Nichtinanspruchnahme aus privaten Gründen – nicht zu (VwGH 15.11.94, 90/14/0216).

**RZ 297:** Die Rechtfertigung für die Annahme von Werbungskosten bei Reisebewegungen liegt in dem dabei in typisierender Betrachtungsweise angenommenen **Verpflegungsmehraufwand** gegenüber den ansonsten am jeweiligen Aufenthaltsort anfallenden und gem. § 20 nicht abzugsfähigen (üblichen) Verpflegungsaufwendungen. Bei längeren Aufenthalten ist in der gebotenen typisierenden Betrachtungsweise von der Möglichkeit der Inanspruchnahme der üblichen (günstigeren) Verpflegungsmöglichkeiten auszugehen, deren Aufwendungen als Teil der Kosten der Lebensführung nicht abzugsfähig sind (VwGH 22.3.2000, 95/13/0167, 28.5.97, 96/13/0132; 29.5.96, 93/13/0013; 20.9.95, 94/13/0253, 0254). Die (teilweise) Verköstigung in Gasthäusern führt für sich allein nicht zu berücksichtigungswürdigen Mehraufwendungen (VwGH 16.3.1988, 85/13/0154).

**RZ 298:** Die Abgeltung des Verpflegungsmehraufwands setzt - abgesehen von der Abgeltung eines allfälligen Kaufkraftunterschiedes bei Auslandsaufenthalten - eine Reise voraus. Wird an einem Einsatzort, in einem Einsatzgebiet oder bei Fahrtätigkeit ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet, stehen Tagesgelder **nur für die jeweilige Anfangsphase** (5 bzw. 15 Tage; siehe RZ 300 bis 310) zu. Dies gilt grundsätzlich in gleicher Weise für Inlands- wie auch für Auslandsreisen.

**RZ 313:** Wird im Rahmen der Auslandstätigkeit ein Mittelpunkt der Tätigkeit im Ausland begründet (z.B. bei Entsendung des Dienstnehmers zu Fortbildungszwecken, vgl. VwGH 18.12.90, 90/14/0232), kann auf Grund des Kaufkraftunterschiedes auch ohne Vorliegen einer "Reise" ein beruflich bedingter Verpflegungsmehraufwand anfallen (VwGH 13.2.91, 90/13/0199). Von einem derartigen Kaufkraftunterschied ist nur hinsichtlich jener Länder auszugehen, für welche Auslandsbeamte Zulagen und Zuschüsse (Kaufkraftausgleichszulage) gem. § 3 Abs. 1 Z 8 erhalten.

Es bestehen keine Bedenken, wenn in diesen Fällen der Differenzbetrag zwischen dem Inlandstagesatz und dem höheren Auslandstagesatz als Werbungskosten abgesetzt wird. Derartige Differenztagessätze sind gem. § 20 Abs. 2 nicht abzugsfähig, wenn sie durch eine gem. § 3 Abs. 1 Z 8 steuerbefreite Kaufkraftausgleichszulage abgedeckt sind oder wenn die ausländischen Einkünfte im Inland nicht steuerpflichtig sind (z.B. gem. § 3 Abs. 1 Z 10 oder 11).

Sind die ausländischen Einkünfte im Wege eines **Progressionsvorbehalts** zu berücksichtigen, dann sind allfällige Differenztagessätze nur zur Ermittlung der Progressionseinkünfte heranzuziehen.

### 1.3.4.3 Nächtigungsgeld als Werbungskosten

**RZ 315:** Voraussetzung für Werbungskosten ist das Vorliegen einer **tatsächlichen Nächtigung**, die mit Aufwendungen verbunden ist. Der Nächtigungsaufwand ist alternativ in Höhe der nachgewiesenen tatsächlichen Kosten oder in Höhe der in § 26 Z 4 lit. c und e genannten Sätze absetzbar.

Bei Inlandsreisen sind **ohne Nachweis** der tatsächlichen Kosten € 15,-, bei Auslandsreisen der jeweilige Höchstsatz für Bundesbedienstete pro Nächtigung absetzbar. Der zu berücksichtigende Nächtigungsaufwand umfasst sowohl die Kosten der Nächtigung selbst als auch die Kosten des Frühstücks. Die **Kosten des Frühstücks** können nur zusätzlich zu

*tatsächlich nachgewiesenen Übernachtungskosten oder bei Fehlen eines Anspruchs auf den Pauschalbetrag bei Beistellung der Unterkunft durch den Arbeitgeber, nicht aber neben dem Pauschalbetrag abgesetzt werden.*

**RZ 316:** Der Pauschalbetrag kann nicht zum Ansatz kommen, wenn **Aufwendungen** für den Arbeitnehmer (z.B. durch unentgeltliche Zurverfügungstellung eines Nächtigungsquartiers durch den Arbeitgeber oder durch andere Personen) **gar nicht anfallen** (vgl. VwGH 15.11.94, 90/14/0216; 6.2.90, 89/14/0031). Erhält ein Arbeitnehmer von seinem Arbeitgeber für die Nächtigung gem. § 26 Z 4 zwar ein geringeres Nächtigungsgeld als den Pauschalbetrag, aber mehr, als er dem Arbeitgeber für das Nächtigungsquartier zu zahlen hat, so ist die Geltendmachung von Differenzwerbungskosten ("Aufstockung auf das Nächtigungspauschale") nicht zulässig (VwGH 24.2.93, 91/13/0252). Kostenbeiträge für eine vom Dienstgeber zur Verfügung gestellte Nächtigungsmöglichkeit, die außerhalb jedes Verhältnisses zu den Kosten einer vergleichbaren Nächtigung stehen, führen nicht zur Zuerkennung des Nächtigungspauschales gem. § 26 Z 4 (vgl. VwGH 6.2.90, 89/14/0031). Ein derartiges Missverhältnis ist anzunehmen, wenn die Kostenbeiträge geringer als 20 % der Kosten einer vergleichbaren Nächtigung sind.

**RZ 317:** Steht einem Arbeitnehmer für die Nächtigung eine **Unterkunft zur Verfügung** (z.B. Schlafkabine bei LKW-Fahrer), sind nur die **zusätzlichen tatsächlichen Aufwendungen** (z.B. für ein Frühstück oder für die Benützung eines Bades auf Autobahnstationen) als Werbungskosten absetzbar. Kann die Höhe dieser tatsächlichen Aufwendungen nicht nachgewiesen werden, sind sie im Schätzungsweg mit **€ 4,40** pro Nächtigung anzusetzen. Übersteigen die steuerfreien Ersätze gem. § 26 Z 4 allerdings den geschätzten Aufwand von € 4,40, stehen keine Werbungskosten zu.

**RZ 318:** Nächtigungskosten stellen auch außerhalb einer Reise nach den allgemeinen Grundsätzen Werbungskosten dar. Dies ist z. B. der Fall, wenn die Voraussetzungen einer **doppelten Haushaltsführung** (siehe RZ 341) vorliegen oder sich der Steuerpflichtige auf Grund der Begründung eines (weiteren) Mittelpunktes der Tätigkeit nicht mehr auf einer Reise befindet (nach 5 bzw. 15 Tagen). Die Nächtigungskosten sind in diesem Fall nur in tatsächlicher Höhe abzugsfähig, die Berücksichtigung von Pauschalsätzen kommt nicht in Betracht. In diesen Fällen können die Kosten des Frühstücks nicht berücksichtigt werden.

## 1.3.5 Tag-/Nächtigungsgeld in besonderen Fällen

### 1.3.5.1 wenn ein ständiger Dienort NICHT vorliegt

aus dem Lohnsteuerprotokoll 1999, BMF 07 0101/30-IV/7/99 vom 30. Juli 1999:

- Arbeitsstätte (Dienort) ist jener Ort, an dem der Dienstnehmer regelmäßig tätig wird (VwGH 14.10.92, 91/13/0110)
- für Dienstnehmer, die keine feste Arbeitsstätte haben, ist der **jeweilige Einsatzort** (Baustelle) und nicht die Betriebsstätte des Dienstgebers der Dienort
- die RZ 295 bzw. 710 der LStR sind daher so auszulegen, dass bei Einsatz auf einer Baustelle nach **5 Tagen** eine Arbeitsstätte (weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit) begründet wird.

- da Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte das Vorliegen einer Dienstreise ausschließen, sind die Bestimmungen für das Taggeld **auch für die Fahrtkosten** heranzuziehen (durchgehender Einsatz von 5 Tagen, RZ 301 bzw. RZ 718 LStR)
- eine einmal begründete Arbeitsstätte bleibt bestehen, außer es erfolgt **6 Kalendermonate** lang kein Einsatz an diesem Ort
- eine Dienstreise kann daher nur vorliegen, wenn es zu einem kurzfristigen und häufigen Wechsel der Einsatzorte kommt (VwGH 14.10.80, 2759/80)

### 1.3.5.2 Fahrtätigkeit

**RZ 309 u. 720:** Eine Fahrtätigkeit begründet hinsichtlich des **Fahrzeuges** einen (weiteren) Mittelpunkt der Tätigkeit, wenn

- die Fahrtätigkeit regelmäßig in einem **lokal eingegrenzten Bereich** (z.B. ständige Fahrten für ein Bezirksauslieferungslager, Einsatzfahrten im Wirkungsbereich eines Gendarmeriepostens oder eines örtlich zuständigen Straßendienstes) ähnlich einer Patrouillentätigkeit ausgeübt wird (VwGH 18.10.95, 94/13/0101),
- die Fahrtätigkeit auf (nahezu) **gleichbleibenden Routen** ähnlich einem Linienverkehr erfolgt (z.B. Zustelldienst, bei dem wiederkehrend dieselben Zielorte angefahren werden),
- die Fahrtätigkeit innerhalb des von einem Verkehrsunternehmen als Arbeitgeber **ständig befahrenen Liniennetzes** oder Schienennetzes erfolgt (z.B. Lokführer oder Zugbegleiter der ÖBB, Kraftfahrer eines Autobusliniendienstes und zwar hinsichtlich des gesamten Netzes, das vom jeweiligen Verkehrsunternehmen als Arbeitgeber betrieben wird).

**RZ 310 u. 720:** Kein Mittelpunkt der Tätigkeit bei Fahrtätigkeit liegt jeweils für **die ersten fünf Tage** ("Anfangsphase") vor, wenn der Steuerpflichtige erstmals oder zuletzt vor mehr als **sechs Monaten** diese Tätigkeit ausgeführt hat. Nach der Anfangsphase können keine steuerfreien Tagesgelder gewährt bzw. als Werbungskosten berücksichtigt werden.

### 1.3.5.3 Zielgebiet

Bei **regelmäßiger Bereisung eines Gebietes** (z. B. zwei aneinander angrenzende politische Bezirke) ist von einem einheitlichen Einsatz- bzw. Zielgebiet auszugehen. Es ist dabei irrelevant, ob dieses Gebiet explizit zugewiesen wurde oder es sich aus den tatsächlichen Gegebenheiten – laut den Eintragungen im Fahrtenbuch nahezu ausschließliche Ausübung in einem Gebiet – ergibt (z. B. Installateur, der fast ausschließlich in einem Bezirk Reparaturen durchführt).

(aus dem Lohnsteuerprotokoll 1999, BMF 07 0101/30-IV/7/99 vom 30. Juli 1999)

**RZ 304 u. 719:** Mittelpunkt der Tätigkeit kann nicht nur ein einzelner Ort (politische Gemeinde), sondern auch ein **mehrere Orte umfassendes Einsatzgebiet** sein. Personen, die ein Gebiet regelmäßig bereisen, begründen daher in diesem Einsatzgebiet (Zielgebiet) einen Mittelpunkt der Tätigkeit (vgl. VwGH 28.5.97, 96/13/0132). Dies wird insbesondere auf Rauchfangkehrer, Vertreter oder Außendienstmitarbeiter von Behörden (z.B. Gerichtsvollzieher, Betriebsprüfer, Patrouillentätigkeit der Exekutive) zutreffen. Grundsätzlich

*ist es dabei unmaßgeblich, ob sich die Wohnung des Arbeitnehmers innerhalb oder außerhalb des Einsatzgebietes befindet.*

**RZ 305:** *Ein Einsatzgebiet kann sich auf einen politischen Bezirk und an diesen Bezirk angrenzende Bezirke erstrecken.*

**Beispiel:**

Ein Vertreter bereist ständig die Bezirke Baden, Bruck a.d.L., Mödling und Wiener Neustadt. Es liegt ein einheitliches Zielgebiet vor.

*Wird ein politischer Bezirk durch einen anderen politischen Bezirk umschlossen, ist von einem Bezirk auszugehen.*

**Beispiel:**

Innsbruck-Stadt und Innsbruck-Land sind wie ein Bezirk zu beurteilen.

**RZ 306:** *Bei Reisen außerhalb des Einsatzgebietes gelten die Bestimmungen über einen weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit an einem Einsatzort (siehe RZ 300 bis RZ 303).*

**Beispiel:**

Der oben angeführte Vertreter für die Bezirke Baden, Bruck a. d. L., Mödling und Wiener Neustadt besucht fallweise Kunden in Wien und St. Pölten. Wien und St. Pölten gehören nicht zum Einsatzgebiet. Diese Reisen sind daher gesondert nach den allgemeinen Grundsätzen zu beurteilen.

**RZ 307:** *Erstreckt sich die ständige Reisetätigkeit auf ein **größeres Gebiet** (z.B. ganz Niederösterreich), liegt **kein** Einsatzgebiet vor. Diesfalls sind die Reisen nach den allgemeinen Grundsätzen zu beurteilen.*

**RZ 308 u. 719:** *Für die Anfangsphase von **5 Tagen** in einem (neuen) Einsatzgebiet steht das Tagesgeld (steuerfrei) zu. Erfolgt innerhalb von 6 Kalendermonaten kein Einsatz in diesem Einsatzgebiet, ist mit der Berechnung der "Anfangsphase" von 5 Tagen neu zu beginnen.*

## 1.4 Fahrtkosten

*Gem. § 49 Abs. 3 ASVG sind Fahrtkosten beitragsfrei, daher gelten nachfolgende Ausführungen nur für die LSt bzw. ESt.*

**RZ 291 u. 706:** *Fahrten zwischen **Wohnung und Arbeitsstätte** sind gem. § 16 Abs. 1 Z 6 durch den **Verkehrsabsetzbetrag** und ein gegebenenfalls zustehendes **Pendlerpauschale** abgegolten. Arbeitsstätte (Dienstort) ist jener Ort, an dem der Arbeitnehmer für den Arbeitgeber **regelmäßig tätig wird**. Tatsächliche Fahrtkosten (z.B. Kilometergeld) können daher für derartige Fahrten nicht steuerfrei gewährt bzw. nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden.*

**RZ 292 u. 707:** Verlagert sich das regelmäßige Tätigwerden zu einer neuen Arbeitsstätte (Dienstort), sind die Fahrten vom Wohnort zu dieser Arbeitsstätte (Dienstort) als Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte gem. § 16 Abs. 1 Z 6 zu berücksichtigen:

- Wird der Arbeitnehmer zu einer neuen Arbeitsstätte **auf Dauer versetzt**, stellen die Fahrten zur neuen Arbeitsstätte mit Wirksamkeit der Versetzung Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte dar.

*Beispiel:* Eine Filialleiterin wird in eine andere Filiale des Unternehmens versetzt. Die Fahrten zur neuen Filiale stellen keine Dienstreisen sondern Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte dar.

- Wird der Arbeitnehmer zu einer neuen Arbeitsstätte **befristet dienstzugeteilt oder entsendet** und steht von vornherein fest, dass er an dieser neuen Arbeitsstätte **länger als einen vollen Kalendermonat** durchgehend tätig wird, stellen die Fahrten zur neuen Arbeitsstätte mit Wirksamkeit der **Zuteilung** Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte dar.

*Beispiel:* Ein Angestellter einer Softwarefirma wird im Auftrag seines Arbeitgebers zur Installierung eines EDV-Systems für einen Zeitraum von drei Monaten in den Betrieb eines Kunden entsendet. Diese Fahrten sind ab Beginn der Tätigkeit als Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit dem Verkehrsabsetzbetrag und einem allfälligen Pendlerpauschale abzugelten.

- Wird der Arbeitnehmer zu einer neuen Arbeitsstätte **dienstzugeteilt oder entsendet** und steht von vornherein **nicht fest**, dass er an dieser neuen Arbeitsstätte länger als einen vollen Kalendermonat durchgehend tätig wird, dauert die Tätigkeit aber in der Folge länger als einen vollen Kalendermonat, liegen **ab dem folgenden Kalendermonat** Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte vor.

*Beispiel:* Für die Installierung des EDV-Systems wird im obigen Beispiel ein Zeitraum von vier Wochen vorgesehen (vom 15. Juli bis **15. August**), die Tätigkeit erstreckt sich aber auf Grund einer Auftragserweiterung bis zum 4. November. Für die Fahrten zum Einsatzort im Juli und August sind die tatsächlichen Fahrtkosten (z.B. Kilometergeld) steuerfrei. Für **September, Oktober und November** sind die ersetzten Fahrtkosten zu dieser Arbeitsstätte steuerpflichtig, weil sie mit dem Verkehrsabsetzbetrag bzw. dem Pendlerpauschale abgegolten sind. Ob bzw. welches Pendlerpauschale im November zu gewähren ist, hängt von der fortgesetzten Tätigkeit ab.

**RZ 293 u. 708:** Eine **durchgehende Tätigkeit** in diesem Zusammenhang liegt auch dann vor, wenn die Tätigkeit an diesem Ort kurzfristig (z.B. an einem Tag pro Woche) unterbrochen wird. Als Arbeitsstätte gilt ein Büro, eine Betriebsstätte, ein Werksgelände, ein Lager und ähnliches. Eine Arbeitsstätte im obigen Sinne liegt auch dann vor, wenn das dauernde Tätigwerden in Räumlichkeiten eines Kunden oder an einem Fortbildungsinstitut (z.B. Entsendung zu einer mehrmonatigen Berufsbildung) erfolgt.

**RZ 294:** Für **Fahrten** zwischen zwei oder **mehreren Mittelpunkten der Tätigkeit** stehen Fahrtkosten (z.B. in Höhe des Kilometergeldes) zu (vgl. VwGH 9.11.94, 92/13/0281). Die Fahrten von der Wohnung zum ersten Mittelpunkt der Tätigkeit und die Fahrten vom zweiten Mittelpunkt der Tätigkeit zurück zur Wohnung sind mit dem Verkehrsabsetzbetrag und einem allfälligen Pendlerpauschale abgegolten.

Das allfällig zustehende Pendlerpauschale bemisst sich jeweils nach der längeren Strecke (entweder Wohnung – 1. Arbeitsstätte oder 2. Arbeitsstätte – Wohnung).



*Wird auf der Fahrt zwischen den beiden Arbeitsstätten die Wohnung aufgesucht, stehen keine tatsächlichen Fahrtkosten zu. Ggf. sind zwei Pendlerpauschalen zu berücksichtigen.*

**RZ 709:** Für Fahrten zwischen zwei oder mehreren Mittelpunkten der Tätigkeit im Auftrag des Arbeitgebers können Fahrtkosten **steuerfrei** ersetzt werden. Die Fahrten von der Wohnung zum ersten Mittelpunkt der Tätigkeit und die Fahrten vom zweiten Mittelpunkt der Tätigkeit zurück zur Wohnung sind mit dem Verkehrsabsetzbetrag und einem allfälligen Pendlerpauschale abgegolten. Voraussetzung für die steuerfreie Gewährung von Fahrtkosten ist aber, dass dieser Aufwand nicht bereits durch den Verkehrsabsetzbetrag und das Pendlerpauschale abgegolten wurde.

Beispiel 1:

Ein Arbeitnehmer mit Wohnsitz im 9. Bezirk in Wien arbeitet für denselben Arbeitgeber am Vormittag im Büro im 22. Bezirk, am Nachmittag im 17. Bezirk. Für die Fahrten **zwischen** den Arbeitsstätten wird der eigene PKW verwendet. Für diese Fahrten können die tatsächlichen Fahrtkosten (z.B. Kilometergeld) **steuerfrei** gewährt werden. Die Fahrten zwischen der Wohnung und dem Büro im 22. Bezirk bzw. vom Büro im 17. Bezirk zurück zur Wohnung sind mit dem Verkehrsabsetzbetrag abgegolten.

Beispiel 2:

Ein Arbeitnehmer mit Wohnort Kitzbühel arbeitet am Vormittag in Wörgl und am Nachmittag in Kitzbühel. Für die Fahrten Kitzbühel - Wörgl - Kitzbühel steht das Pendlerpauschale zu. Da die Fahrtkosten von der ersten Arbeitsstätte (in Wörgl) zur zweiten Arbeitsstätte (in Kitzbühel = Wohnort) **bereits mit dem Pendlerpauschale abgegolten** sind, können zusätzliche Fahrtkosten für die Fahrten zwischen den beiden Mittelpunkten der Tätigkeit nicht steuerfrei gewährt werden.

Beispiel 3:

Ein Angestellter einer Bankfiliale holt am Morgen in der Zentrale Unterlagen ab und fährt anschließend in die Filiale. Die Fahrten zwischen seiner Wohnung und der Filiale stellen Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte dar. **Das Abholen der Unterlagen in der Zentrale begründet keinen Mittelpunkt der Tätigkeit.** Kilometergelder können daher lediglich für einen allfälligen Umweg steuerfrei gewährt werden.

**RZ 295 u. 710:** Liegt eine **gleichbleibende Arbeitsstätte** (ständiger Dienstort) auf Grund der Art der Beschäftigung **nicht** vor (z.B. bei Bauarbeitern oder überlassenen Arbeitskräften, die am Firmensitz niemals tätig werden), können für Fahrten zwischen der Wohnung und dem Einsatzort für **die ersten fünf Tage Fahrtkosten steuerfrei** ersetzt werden. Ab dem sechsten Tag liegen Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte gem. § 16 Abs. 1 Z 6 vor.

**RZ 287:** Fahrtkosten stellen keine spezifischen Reisekosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 dar, sondern sind als Werbungskosten allgemeiner Art gem. § 16 Abs. 1 zu berücksichtigen (VwGH 8.10.98, 97/15/0073). Da sie aber in der Regel in Verbindung mit Reisekosten anfallen, werden sie in diesem Zusammenhang angeführt.

**RZ 288:** *Fahrtkosten stellen unabhängig davon, ob das genannte Erfordernis einer Reise (siehe RZ 278) erfüllt ist, im tatsächlichen Ausmaß Werbungskosten dar.*

*Für die Berücksichtigung von Fahrtkosten als Werbungskosten ist daher weder die Zurücklegung größerer Entfernungen noch das Überschreiten einer bestimmten Dauer erforderlich.*

*Der Anspruch auf Fahrtkosten besteht grundsätzlich unabhängig vom Anspruch auf Tagesgelder. Daher stehen Fahrtkosten auch bei Begründung eines weiteren Mittelpunktes der Tätigkeit zu, es sei denn, es liegen Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte vor (siehe RZ 291ff).*

**RZ 289:** *Als Werbungskosten sind **Fahrtkosten grundsätzlich** - also auch bei Verwendung eines eigenen Kfz - **in Höhe der tatsächlichen Aufwendungen** zu berücksichtigen (vgl. VwGH 8.10.98, 97/15/0073). Benützt der Arbeitnehmer sein eigenes Fahrzeug, steht ihm hierfür bei beruflichen Fahrten von **nicht mehr als 30.000 km im Kalenderjahr** das **amtliche Kilometergeld** zu. Anstelle des Kilometergeldes können auch die nachgewiesenen tatsächlichen Kosten geltend gemacht werden. Bei beruflichen Fahrten von mehr als 30.000 km im Kalenderjahr stehen als Werbungskosten entweder das amtliche Kilometergeld für 30.000 km oder die tatsächlich nachgewiesenen Kosten für die gesamten beruflichen Fahrten zu (siehe auch Stichwort "Kraftfahrzeug", RZ 371).*

### 1.4.1 Fahrtkostenvergütungen

**RZ 714:** *Das Überlassen eines **Einzelfahrscheines** für eine Dienstreise ist **nicht steuerbar**. Wird dem Dienstnehmer für dienstliche Zwecke eine Netzkarte zur Verfügung gestellt, die auch für die Fahrten zwischen **Wohnung und Arbeitsstätte** verwendet werden kann, so ist grundsätzlich der (gesamte) Wert der Netzkarte als **steuerpflichtiger Sachbezug** anzusetzen. Dies entspricht der steuerlichen Beurteilung der Anschaffung einer Netzkarte für dienstliche Belange durch den Dienstnehmer selbst (Aufteilungsverbot). Werden **zumindest 25 Dienstreisen pro Kalendermonat** im Jahresdurchschnitt nachgewiesen und dafür keine Kostenersätze gezahlt, so ist kein Sachbezugswert anzusetzen.*

**RZ 712:** *Die Steuerfreiheit von Fahrtkostenersätzen besteht grundsätzlich unabhängig vom Anspruch auf Tagesgelder. Daher können Fahrtkosten auch bei **Fahrtätigkeit** mit einem arbeitnehmereigenen Kraftfahrzeug sowie für Fahrten in einem **Einsatzgebiet** steuerfrei ersetzt werden.*

**RZ 736:** *Gem. § 2 der Verordnung, BGBl. II Nr. 306/1997, bleiben Fahrtkosten, die aus Anlass einer Dienstreise aufgrund einer lohngestaltenden Vorschrift gezahlt werden, insoweit steuerfrei, als sie der Höhe nach die tatsächlichen Kosten oder bei Verwendung eines arbeitnehmereigenen Kraftfahrzeuges die **amtlichen Kilometergelder** nicht übersteigen. Als für die Abgrenzung zu Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte maßgeblicher Dienstort gilt der sich aus dem Kollektivvertrag ergebende Dienstort.*

## 1.4.2 Kilometergeld

Das amtliche Kilometergeld ist eine **Pauschalabgeltung**, die u. a. auch Aufwendungen für das Parken umfasst (VwGH 11.8.94, 94/12/0115)

***RZ 713:*** Werden vom Arbeitgeber "limitierte Kilometergelder" bezahlt, die als Vorauszahlung für durchzuführende Dienstreisen anzusehen sind, handelt es sich dann um keine steuerlich unzulässige Pauschalierung der Kilometergelder, wenn der Arbeitgeber eine Jahresabrechnung vornimmt und eine Rückzahlung in Höhe des nicht ausgeschöpften Jahresbetrages verlangt. Weitere Voraussetzung ist, dass der Arbeitnehmer die Berechnungsgrundlagen in Form eines **ordnungsgemäß geführten Fahrtenbuches** vorlegt, aus dem die konkreten Dienstfahrten einwandfrei ersichtlich sind. Pauschalierte Vorauszahlungen sind allerdings dann steuerpflichtig, wenn nicht mindestens einmal jährlich eine exakte Abrechnung erfolgt.

### 1.4.2.1 Kilometergeld gem. RGV 1955 i.d.F. BGBl. I Nr. 142/2000 vom 29. Dezember 2000

§ 10 Abs. 3 und 4 der Reisegebührenvorschrift lautet:

(3) Die besondere Entschädigung gemäß Abs. 2 beträgt:

- |   |         |
|---|---------|
| - für Motorfahrräder und Motorräder mit einem Hubraum bis 250 cm <sup>3</sup> | € 0,113 |
| - für Motorräder mit einem Hubraum über 250 cm <sup>3</sup> je Fahrkilometer  | € 0,201 |
| - für Personen- und Kombinationskraftwagen je Fahrkilometer                   | € 0,356 |

(4) Für jede Person, deren Mitbeförderung dienstlich notwendig ist, gebührt ein Zuschlag von € 0,043 je Fahrkilometer.

Für Fahrräder – für die ersten 5 km € 0,233 ab dem 6. km € 0,465.

Diese Reisegebührensätze sind ab 1. Jänner 2002 anzuwenden.

Anlässlich der Umrechnung der amtlichen Kilometergelder gem. § 10 Abs. 3 und 4 der Reisegebührenvorschrift auf Eurobeträge wird auf folgende Vereinfachungsmöglichkeit hingewiesen:

*Wird vom Arbeitgeber für die Verwendung eines arbeitnehmereigenen KFZ als Kostenersatz gem. § 26 Z 4 lit. a EStG 1988 das amtliche Kilometergeld verrechnet, können zur Vermeidung zusätzlicher Administrationskosten bei der Lohnverrechnung die Beträge gem. § 10 Abs. 3 und Abs. 4 der RGV auf volle Cent aufgerundet werden. Zum Beispiel kann daher für die Verwendung eines arbeitnehmereigenen PKW ein steuerfreier Kostenersatz in Höhe von € 0,36 pro Kilometer ausgezahlt werden. Die Rundungsmöglichkeit gilt nicht für die Geltendmachung von Werbungskosten.*

### 1.4.2.2 von der Wohnung aus angetretene Dienstreise

**RZ 266:** Werden **Dienstreiseersätze von der Wohnung aus** berechnet, bleiben auch **Kilometergeldersätze für unmittelbar von der Wohnung aus angetretene Dienstreisen steuerfrei**, sofern sich der Dienstnehmer **nicht nach der Dienstverrichtung oder zwischendurch zur Verrichtung von Innendienst an die Arbeitsstätte begibt** und am selben Tag zu seiner Wohnung zurückkehrt.

Bei fehlender oder unzureichender Ersatzleistung können Kilometergelder als (Differenz -) Werbungskosten geltend gemacht werden.

### 1.4.2.3 Kilometergeld als Differenzwerbungskosten

Es können die tatsächlichen Kosten oder das amtliche Kilometergeld als Werbungskosten geltend gemacht werden. Das amtliche Kilometergeld jedoch ist mit **30.000 km** pro Kalenderjahr limitiert. Davon sind die gesamten steuerfrei belassenen Kostenersätze des Arbeitgebers abzuziehen. (aus dem LSt-Protokoll 1998, BMF 07 0101/16-IV/7/98 v. 3.7.98)

#### Beispiel:

Der Arbeitgeber bezahlte seinem Dienstnehmer € 0,22 für 45.000 km. Möchte der Dienstnehmer nun Differenzwerbungskosten geltend machen, hat er folgende Berechnung vorzunehmen:

maximal 30.000 km x € 0,356 amtl. KM-Geld	€ 10.680,--
Ersätze: 45.000 km x € 0,220 werden abgezogen	€ 9.900,--
als Differenzwerbungskosten verbleiben daher	€ 780,--

**RZ 713:** Als Fahrkostenersatz steht bei Dienstreisen höchstens das amtliche Kilometergeld zu. Ein nachgewiesener höherer Betrag kann nicht nach § 26 Z 4, wohl aber im Rahmen der erhöhten Werbungskosten berücksichtigt werden (§ 16 Abs. 1 Z 9). Kilometergelder für Dienstreisen gem. § 26 Z 4 können bei Zutreffen der Voraussetzungen auch für mehr als 30.000 km pro Kalenderjahr an den Arbeitnehmer steuerfrei ausgezahlt werden.

### 1.4.2.4 Vorgangsweise bei Kundenbesuchen auf dem Arbeitsweg

**RZ 269:** Für die Entfernung der direkten Wegstrecke **Wohnung - Arbeitsstätte - Wohnung** ist einerseits ein Sachbezugswert anzusetzen und andererseits nach den allgemeinen Voraussetzungen das Pendlerpauschale zu berücksichtigen. Allfällige **Kilometergeldersätze sind steuerpflichtig**.

**RZ 270:** Für eine auf Grund des Kundenbesuchs erforderliche **zusätzliche Wegstrecke** ist hingegen kein Sachbezug anzusetzen. Kilometergeldersätze sind im Rahmen des § 26 Z 4 **steuerfrei**. Bei fehlendem oder unzureichendem Kilometergeldersatz durch den Arbeitgeber können (Differenz-)Werbungskosten geltend gemacht werden.

### 1.4.2.5 Haftung und Schadenersatz durch den Dienstgeber

Die „günstige“ Möglichkeit der steuerfreien Bezahlung von KM-Geld an die Dienstnehmer wird durch die **Schadenersatzpflicht** des Dienstgebers für Unfallschäden am Fahrzeug des Dienstnehmers überschattet. So hat nach stark gefestigter Rechtsprechung der Dienstnehmer Anspruch auf Ersatz des Schadens, welchen er bei der Erbringung seiner Dienste an eigenem Vermögen erlitten hat. Das amtliche KM-Geld deckt, so der OGH, dieses Risiko (speziell bei Unfallschäden) nicht! (*analoge Anwendung des § 1014 ABGB*)

**RZ 374:** *Werden Aufwendungen dieser Art am Privatfahrzeug des Steuerpflichtigen durch den Arbeitgeber getragen, so liegt **steuerpflichtiger Arbeitslohn** vor; die Reparaturkosten zur Behebung der Schäden stellen jedoch **Werbungskosten** dar (VwGH 16.3.89, 89/14/0056). Muss der Arbeitnehmer Reparaturaufwendungen für ein arbeitgebereigenes Fahrzeug ersetzen, so liegen gleichfalls Werbungskosten vor. In all diesen Fällen kommt ein Werbungskostenabzug aber nur dann in Betracht, wenn der berufliche Zusammenhang nicht durch auf privaten Umständen beruhenden Ursachen überlagert wird. Dies ist insbesondere anzunehmen, wenn der Steuerpflichtige zum Unfallzeitpunkt **alkoholisiert** war oder Verkehrsvorschriften nicht nur leicht fahrlässig missachtet hat (VwGH 21.10.1999, 94/15/0193; 25.1.2000, 97/14/0071).*

### 1.4.3 Fahrt Wohnung – Arbeitsstätte

**RZ 249:** *Die Kosten der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Arbeitsweg) sind grundsätzlich durch den **Verkehrsabsetzbetrag** abgegolten, der allen aktiven Arbeitnehmern unabhängig von den tatsächlichen Kosten zusteht. Darüber hinaus stehen Werbungskosten in Form des **Pendlerpauschales** gem. § 16 Abs. 1 Z 6 nur dann zu, wenn*

- *entweder der Arbeitsweg eine Entfernung von **mindestens 20 km** umfasst ("kleines Pendlerpauschale") oder*
- *die **Benützung eines Massenbeförderungsmittels** zumindest hinsichtlich des halben Arbeitsweges nicht möglich oder nicht zumutbar ist und der Arbeitsweg **mindestens 2 km** beträgt ("großes Pendlerpauschale").*

**RZ 251:** *Hinsichtlich des Begriffes "Arbeitsstätte" und der Abgrenzung zu beruflich veranlassten Reisen siehe RZ 291ff bei § 16 Abs. 1 Z 9.*

**RZ 264:** *Werden **Dienstreisen unmittelbar von der Wohnung aus** begonnen, scheiden die Tage der Dienstreise für das Pendlerpauschale grundsätzlich aus. Folgende Dienstreisetage sind aber bei der Ermittlung der Voraussetzungen für das Pendlerpauschale, insbesondere des Überwiegens der Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte im Lohnzahlungszeitraum, zu berücksichtigen:*

- *Die Dienstreiseersätze werden von der **Wohnung** aus berechnet. Der Tag des Beginns und der Tag der Beendigung der Dienstreise werden dann berücksichtigt, wenn an diesen Tagen die Arbeitsstätte zur Verrichtung von "**Innendienst**" aufgesucht wird.*
- *Die Dienstreiseersätze werden vom **Arbeitsort** berechnet. Der Tag des Beginns der Dienstreise und der Tag der Beendigung werden berücksichtigt, und zwar auch dann,*

wenn die Arbeitsstätte an diesen Tagen nicht zur Verrichtung von Innendienst aufgesucht wird.

## 1.4.4 Dienstwagen

### 1.4.4.1 Sachbezug gem. § 15 Abs. 2 EStG

Geldwerte Vorteile (Wohnung, Heizung, Beleuchtung, Kleidung, Kost, Waren, Überlassung von Kraftfahrzeugen zur Privatnutzung und sonstige Sachbezüge) sind mit den üblichen **Mittelpreisen des Verbrauchsortes** anzusetzen.

**RZ 168:** Besteht für den Arbeitnehmer die Möglichkeit, ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug für nicht beruflich veranlasste Fahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu benutzen, dann ist ein **Sachbezug von 1,5 %** der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe), **maximal € 510,-- monatlich**, anzusetzen. Die Anschaffungskosten umfassen auch Kosten für Sonderausstattungen.

**RZ 169:** Beträgt die monatliche Fahrtstrecke für Fahrten im Sinne des Abs. 1 im Jahr **nachweislich nicht mehr als 500 km**, ist ein Sachbezugswert im **halben Betrag** (0,75 % der tatsächlichen Anschaffungskosten, maximal € 255,-- monatlich) anzusetzen. Unterschiedliche Fahrtstrecken in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen sind unbeachtlich.

**RZ 170:** Ergibt sich bei Ansatz von **€ 0,50** (Fahrzeugbenützung ohne Chauffeur) bzw. € 0,72 (Fahrzeugbenützung mit Chauffeur) pro Kilometer Fahrtstrecke im Sinne des Abs. 1 ein um mehr als 50 % geringerer Sachbezugswert als nach Abs. 2, ist der geringere Sachbezugswert anzusetzen. Voraussetzung ist, dass **sämtliche Fahrten lückenlos** in einem **Fahrtenbuch** aufgezeichnet werden.

**RZ 176:** Bei **Garagierung** eines Fahrzeuges in der Nähe des Wohnortes des Dienstnehmers muss davon ausgegangen werden, dass das Interesse des Dienstnehmers an der Beförderung zwischen Arbeitsstätte und Wohnung jenes des Dienstgebers an der Garagierung weitaus überwiegt und daher ein Sachbezugswert für die Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte anzusetzen ist.

**RZ 265:** Werden **Dienstreiseersätze von der Wohnung aus** berechnet, zählen unmittelbar von der Wohnung aus angetretene Dienstreisen mit einem arbeitgebereigenen Kraftfahrzeug bei Errechnung des Sachbezugswertes **nicht** mit, es sei denn, der Dienstnehmer begibt sich nach der Dienstverrichtung oder zwischendurch zur Verrichtung von Innendienst an die Arbeitsstätte und kehrt am selben Tag zu seiner Wohnung zurück.

Bei Berechnung von Reiseersätzen vom Arbeitsort aus ist hingegen bei der Ermittlung des Sachbezugs jedenfalls einmal die Wegstrecke Wohnung - Arbeitsstätte - Wohnung anzusetzen.

#### 1.4.4.2 Anschaffungswert

**RZ 178:** Bei **Neufahrzeugen** ist der Sachbezugswert auf Basis der tatsächlichen Anschaffungskosten (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe) zu ermitteln. Der Sachbezugswert ist demnach immer vom Bruttobetrag des Fahrzeugpreises, also auch im Falle eines Vorsteuerabzuges des Arbeitgebers einschließlich der Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe zu berechnen.

**RZ 181:** Kosten für die **Sonderausstattungen** wie ABS, Autoradio, Klimaanlage und ähnliches zählen zu den Anschaffungskosten eines Fahrzeuges und sind daher für Zwecke der Sachbezugsermittlung zu berücksichtigen. Gegenstände, die eigenständige Wirtschaftsgüter darstellen (z.B. Autotelefon einschließlich Freisprechanlage), sind unberücksichtigt zu lassen. Unberücksichtigt bleibt auch der Wert der Autobahnvignette .

**RZ 171:** Bei **Gebrauchtfahrzeugen** ist für die Sachbezugsbewertung der Listenpreis im Zeitpunkt der erstmaligen Zulassung des Fahrzeuges maßgebend. Sonderausstattungen bleiben dabei unberücksichtigt. Anstelle dieses Betrages können die nachgewiesenen tatsächlichen Anschaffungskosten (einschließlich allfälliger Sonderausstattungen und Rabatte) im Sinne des Abs. 1 des ersten Erwerbes des Kraftfahrzeuges zugrundegelegt werden.

**RZ 179:** Bei **Gebrauchtfahrzeugen** sind die Prozentsätze als Sachbezugswert auf den Neuwert anzuwenden (Neupreis der entsprechenden Modellvariante zum Zeitpunkt der Erstzulassung). Allfällige Sonderausstattung sowie handelsübliche Rabatte bleiben dabei unberücksichtigt. Es kann aber wahlweise der Nachweis über die Höhe der seinerzeitigen tatsächlichen Anschaffungskosten des Erstbesitzers - diese umfassen auch allfällige Sonderausstattungen und Rabatte - erbracht werden. Diese Regelung gilt auch für „sehr alte KFZ“ (das Erkenntnis des VwGH vom 28.4.1999, 94/13/0097, betrifft die Rechtslage vor 1.1.1992 und ist daher nicht anzuwenden).

**RZ 172:** Bei **geleasten Kraftfahrzeugen** ist der Sachbezugswert von jenen Anschaffungskosten im Sinne des Abs. 1 zu berechnen, die der Berechnung der Leasingrate zugrundegelegt wurden.

**RZ 180:** Bei **geleasten bzw. gemieteten Kraftfahrzeugen** ist der Sachbezugswert von den Anschaffungskosten zu berechnen, die der Berechnung der Leasingrate zugrundegelegt wurden (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe). Sind die Anschaffungskosten aus dem Leasingvertrag nicht ersichtlich, ist vom Neupreis der entsprechenden Modellvariante zum Zeitpunkt der Erstzulassung auszugehen. Bei geleasten **Gebrauchtfahrzeugen** sind die "Anschaffungskosten" analog zu gekauften Gebrauchtfahrzeugen (siehe oben) zu ermitteln.

**RZ 173 u. 182:** Bei einem **Vorführrkraftfahrzeug** ist in der Form auf die Erstanschaffungskosten rückzurechnen, dass die tatsächlichen Anschaffungskosten des Vorführrkraftfahrzeuges (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe) um 20 % erhöht werden.

### 1.4.4.3 Kostenbeiträge des Dienstnehmers – steuerfreie Erstattung

**RZ 187:** Die **Angemessenheitsprüfung** (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. b) erstreckt sich auch auf Personen- und Kombinationskraftwagen, die ausschließlich von Arbeitnehmern des Unternehmens genutzt werden. Eine Kürzung der Anschaffungskosten für den Unternehmensbereich entfällt insoweit, als der Arbeitnehmer hinsichtlich des unangemessenen Teiles der Aufwendungen **Kostenbeiträge** leistet, wobei Kostenbeiträge in diesem Fall zuerst gegen unangemessene Aufwendungen zu verrechnen sind, ein übersteigender Teil hingegen den Sachbezugswert kürzt (Beispiele siehe EstR 2000 RZ 4782)

**RZ 174:** **Kostenbeiträge** des Arbeitnehmers an den Arbeitgeber mindern den Sachbezugswert. Bei einem einmaligen Kostenbeitrag besteht ein Wahlrecht, diesen auf acht Jahre verteilt vom laufend ermittelten Sachbezugswert abzuziehen oder den Sachbezugswert von den um den Kostenbeitrag geminderten Anschaffungskosten zu berechnen. Trägt der Arbeitnehmer **Treibstoffkosten** selbst, so ist der Sachbezugswert nicht zu kürzen.

**RZ 186:** Kostenbeiträge des Arbeitnehmers an den Arbeitgeber **mindern grundsätzlich den Sachbezugswert**. Dies gilt sowohl für laufende Kostenersätze als auch für einen einmaligen Kostenbeitrag bei der Anschaffung des Fahrzeuges durch den Dienstgeber. Trägt der Arbeitnehmer Treibstoffkosten selbst, so kann der Sachbezugswert deshalb nicht gekürzt werden.

Bei **einmaligem Kostenbeitrag** besteht das **Wahlrecht**, ob dieser **auf acht Jahre verteilt** bei der laufenden Sachbezugsbewertung abgezogen wird oder ob der Sachbezugswert von vornherein von den **gekürzten Anschaffungskosten** berechnet wird.

Beispiel:

Anschaffungskosten	18.000,-- €
Kostenbeitrag	3.500,-- €
▪ <u>Variante 1:</u>	
Sachbezug 1,5 % von 14.500,-- €	<b>217,50 €</b>
▪ <u>Variante 2:</u>	
Sachbezug 1,5 % von 14.500,-- €	270,-- €
abzüglich 12,5 % von 3.500,-- € : 12	<u>36,46 €</u>
Sachbezug Variante 2	<b>233,54 €</b>

**Als Sachbezug ist der Wert nach der günstigeren Variante 1 (217,50 €) anzusetzen.**

Bei Überprüfung der Grenze von 510 € (255 €) ist zunächst der Sachbezugswert mit 1,5 % (0,75 %) von den (maßgeblichen) Anschaffungskosten zu ermitteln und (bei Variante 2) eine allfällige Eigenleistung abzuziehen.

Beispiel:



<i>Anschaffungskosten</i>	36.000,-- €
<i>Kostenbeitrag</i>	4.000,-- €
▪ <u>Variante 1:</u>	
<i>Sachbezug 1,5 % von 32.000 €     (übersteigt nicht den Höchstbetrag)</i>	<b>480,-- €</b>
▪ <u>Variante 2:</u>	
<i>Sachbezug 1,5 % von 36.000 €     (wird zunächst nicht auf 510 € gekürzt)</i>	540,-- €
<i>abzüglich 12,5 % von 4.000 € : 12</i>	<u>41,67 €</u>
<i>hinzuzurechnen</i>	<b>498,33 €</b>

**Als Sachbezug ist der Wert nach der günstigeren Variante 1 (480 €) anzusetzen.**

#### 1.4.4.4 Berechnungen und Auslegungen

**RZ 175:** Besteht für den Arbeitnehmer die Möglichkeit, ein firmeneigenes Kraftfahrzeug für Privatfahrten (als solche gelten auch die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sowie Familienheimfahrten) zu benutzen, dann ...

Für Kalendermonate, für die das Kraftfahrzeug **nicht zur Verfügung steht** (auch nicht für dienstliche Fahrten), ist **kein Sachbezugswert** hinzuzurechnen.

**RZ 177:** Wird das firmeneigene Kraftfahrzeug nachweislich im **Jahresdurchschnitt** für Privatfahrten (einschließlich Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte) nicht mehr als 500 km monatlich benützt, ist der Sachbezugswert im halben Betrag (maximal 255 € monatlich) anzusetzen. Ein niedrigerer Sachbezugswert kann nur in den in § 4 Abs. 3 der Verordnung angeführten Fällen angesetzt werden. Der Umstand, dass das Fahrzeug beim Dienstgeber bereits voll abgeschrieben ist, stellt keinen begründeten Einzelfall für den Ansatz eines niedrigeren Sachbezugswertes dar. Unterschiedliche Kilometerleistungen für Privatfahrten in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen sind für sich allein unbeachtlich. Der Sachbezugswert geht von einer **Jahresbetrachtung** aus, Krankenstände und Urlaube, während denen das Kraftfahrzeug nicht benützt wird, mindern den Hinzurechnungsbetrag grundsätzlich nicht.

##### Beispiel 1:

Ein Angestellter verwendet den Dienstwagen, Anschaffungskosten € 17.000,-- regelmäßig für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Die entsprechende Fahrtstrecke beträgt hin und zurück 10 km und wird im Monat an 20 Arbeitstagen zurückgelegt. Im Juli und August verwendet er das Fahrzeug für Urlaubsfahrten.

- **Variante 1:** Im Rahmen seines Urlaubs fährt er 2.000 Privatkilometer, Jahreskilometerleistung 4.000 km. Insgesamt fährt er also im Jahresdurchschnitt unter 500 km pro Monat, sodass während des ganzen Kalenderjahres (auch in den Monaten Juli und August) nur der halbe Betrag in Höhe von monatlich 127,50 € zuzurechnen ist.

- **Variante 2:** Der Angestellte fährt während der Urlaubsmonate Juli, August insgesamt 5.200 km, Jahreskilometerleistung 7.200 km. In diesem Fall beträgt das durchschnittliche Ausmaß der Privatfahrten 600 km pro Monat, sodass während des gesamten Jahres der volle Sachbezugswert in Höhe von monatlich 255,- € pro Monat zuzurechnen ist. Wenn in den Kalendermonaten Jänner bis Juni nur der halbe Betrag zugerechnet wurde, ist die Lohnverrechnung entsprechend zu berichtigen.

#### Beispiel 2:

Ein Angestellter (Dienstwagen mit Anschaffungskosten € 17.000,-) fährt während der Urlaubsmonate 5.200 km, benützt aber während des restlichen Jahres den Dienstwagen ausschließlich für berufliche Fahrten. In diesem Fall ist für das ganze Jahr der halbe Betrag in Höhe von monatlich 127,50 € zuzurechnen.

### 1.4.4.5 Mehrfachnutzung

**RZ 183:** *Benützen Arbeitnehmer **abwechselnd verschiedene** arbeitgebereigene Kraftfahrzeuge, so ist bei Berechnung des Sachbezugswertes vom **Durchschnittswert** der Anschaffungskosten aller Fahrzeuge auszugehen. In die Durchschnittsberechnung dürfen nur solche Fahrzeuge einbezogen werden, die vom Kreis der betroffenen Arbeitnehmer im wesentlichen gleichmäßig benutzt werden. Dies gilt unter anderem auch für Autoverkäufer.*

#### Beispiel:

Ein Vertriebsunternehmen verfügt über vier PKW. Alle diese vier PKW werden von den vier Vertretern regelmäßig benützt. Die Anschaffungskosten betragen für PKW A 13.000 €, PKW B und C 16.000 €, PKW D 18.000 €. Bei Ermittlung des Sachbezugswertes ist für alle vier Vertreter von den durchschnittlichen Anschaffungskosten in Höhe von 15.750 € auszugehen.

**RZ 184:** *Wird das arbeitgebereigene Kraftfahrzeug **mehreren Arbeitnehmern** zur gemeinsamen Nutzung (Fahrgemeinschaft) zur Verfügung gestellt, ist der Sachbezugswert "einmal" zu ermitteln und nach Maßgabe des Ausmaßes der Teilnahme an der Fahrgemeinschaft zwischen den teilnehmenden Arbeitnehmern aufzuteilen. (VwGH 20.12.94, 94/14/0131)*

**RZ 185:** *Kommt es während des Lohnzahlungszeitraumes zu einem Fahrzeugwechsel, so bestehen keine Bedenken, wenn für den betreffenden Lohnzahlungszeitraum der Sachbezugswert entweder nach den Anschaffungskosten des bisherigen Fahrzeuges oder nach den Anschaffungskosten des neu zur Verfügung gestellten Fahrzeuges ermittelt wird.*

#### Beispiel:

Einem Arbeitnehmer wird am 20.3. ein neuer Dienstwagen zur Verfügung gestellt. Die Anschaffungskosten des alten Dienstwagens betragen 18.000 €, die des neuen 20.000 €. Der Sachbezugswert kann im Lohnzahlungszeitraum März von den Anschaffungskosten des alten Dienstwagens berechnet werden. Erst ab April ist die Berechnung von den Anschaffungskosten des neuen Dienstwagens vorzunehmen.

## 1.5 Organisation der Reisekostenverrechnung

### 1.5.1 Reisekostennachweis

#### 1.5.1.1 Fahrtenbuch

**RZ 290:** Die Benutzung eines Kraftfahrzeuges muss nicht unvermeidbar sein. Es steht dem Arbeitnehmer die Verwendung des Kraftfahrzeuges auch dann frei, wenn die Wegstrecke auch mit einem öffentlichen Verkehrsmittel oder zu Fuß zurückgelegt werden könnte (VwGH 22.12.80, 2001/79).

Der Nachweis der Fahrtkosten mit einem eigenen Kraftfahrzeug hat grundsätzlich mittels eines **laufend geführten Fahrtenbuches** zu erfolgen, aus dem

- der Tag (Datum) der beruflichen Fahrt,
- Ort,
- Zeit und
- Kilometerstand jeweils am Beginn und am Ende der beruflichen Fahrt,
- Zweck jeder einzelnen beruflichen Fahrt und
- die Anzahl der gefahrenen Kilometer, aufgegliedert in beruflich und privat gefahrene Kilometer,

ersichtlich sind.

Die Führung eines Fahrtenbuches kann entfallen, wenn durch andere Aufzeichnungen (z.B. Reisekostenabrechnungen gegenüber dem Arbeitgeber) eine verlässliche Beurteilung möglich ist.

#### 1.5.1.2 Taggeld

Ähnlich dem Fahrtenbuch hat hier ein Nachweis über das Vorliegen einer Dienstreise mit

- Datum
- Dauer (Uhrzeit bei Beginn und Ende der Dienstreise)
- Ziel und
- Zweck der Dienstreise

erbracht zu werden (VwGH 19.9.1989, 89/14/0121)

#### 1.5.1.3 Nächtigungskosten

Bei Inanspruchnahme bzw. Abgeltung der **tatsächlichen Kosten** sind die entsprechenden Belege (Zimmerrechnung, Bestätigung,...) beizubringen und aufzubewahren.

Für die Geltendmachung der **pauschalen Nächtigungsgelder** reichen die Aufzeichnungen im Zusammenhang mit dem Taggeld. Bei Entfernungen **unter 120 km** ist zusätzlich die **tatsächliche Nächtigung zu belegen**. Ab 120 km ist der Dienstgeber von der Überprüfung der tatsächlichen Nächtigung entbunden. Geht jedoch aus anderen Unterlagen hervor, dass

tatsächlich nicht genächtigt wurde (Fahrtenbuch) so sind Vergütungen aus diesem Titel steuerpflichtiger Arbeitslohn!

## 1.5.2 Aufzeichnungspflichten beim Dienstgeber

### 1.5.2.1 § 76 EStG Lohnkonto

*Der Arbeitgeber hat im Inland am Ort der Betriebsstätte (§ 81) für jeden Arbeitnehmer ein Lohnkonto zu führen. Im Lohnkonto hat der Arbeitgeber folgendes anzugeben:*

- *Name,*
- *Versicherungsnummer gemäss § 31 ASVG,*
- *Wohnsitz,*
- *Alleinverdiener/Alleinerzieherabsetzbetrag laut Antrag des Arbeitnehmers,*
- *Name und Versicherungsnummer des (Ehe)Partners, wenn der*
- *Alleinverdienerabsetzbetrag berücksichtigt wurde,*
- *Name und Versicherungsnummer des (jüngsten) Kindes, wenn der Alleinerzieherabsetzbetrag berücksichtigt wurde,*
- *Pauschbetrag gemäss § 16 Abs. 1 Z 6 und Kosten gemäss § 16 Abs. 1 Z 6 letzter Satz,*
- *Freibetrag laut Mitteilung zur Vorlage beim Arbeitgeber (§ 63).*

*Wurde eine Versicherungsnummer nicht vergeben, ist jeweils das Geburtsdatum anstelle der Versicherungsnummer anzuführen. Eine gesonderte Erfassung dieser Daten kann entfallen, sofern sie aus einer zum Lohnkonto genommenen Anmeldung (§ 128) oder Erklärung des Arbeitnehmers hervorgehen. Außerdem sind fortlaufend in Schilling oder Euro der gezahlte Arbeitslohn (geldwerte Vorteile gemäss §15 Abs. 2) ohne jeden Abzug unter Angabe des Zahltages und des Lohnzahlungszeitraumes, und zwar getrennt nach Bezügen, die nach dem Tarif (§ 66), und Bezügen, die nach festen Steuersätzen (§ 67) zu versteuern sind, und die einbehaltene Lohnsteuer festzuhalten.*

*Auch Bezüge, die nicht zum steuerpflichtigen Arbeitslohn gehören (§§ 3 und 26), sind im Lohnkonto anzugeben. Das Finanzamt kann aber auf Antrag zulassen, dass die steuerfreien Bezugsteile gemäss § 3 und die im § 26 bezeichneten Bezüge im Lohnkonto nicht angeführt werden, wenn die Möglichkeit der Nachprüfung (§§ 86 ff) in anderer Weise sichergestellt ist oder wenn es sich um Fälle von geringer Bedeutung handelt. Das Finanzamt kann weiters für die Führung des Lohnkontos Erleichterungen zulassen, wenn sichergestellt ist, dass die für den Steuerabzug vom Arbeitslohn notwendigen Angaben aus anderen Aufzeichnungen des Arbeitgebers hervorgehen. Diese Bestimmungen gelten auch für vorübergehend beschäftigte Arbeitnehmer (§ 69) und für beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer*

### 1.5.2.2 § 84 Abs. 5 EStG Jahreslohnzettel

*(3) Der Lohnzettel ist auf Grund der **Eintragungen im Lohnkonto** (§ 76) auszuschreiben.*

*(4) Ein Lohnzettel ist auch für Arbeitnehmer auszuschreiben, bei denen eine Pauschalbesteuerung gemäß § 69 vorgenommen wurde, und für beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer (§ 70).*

*(5) Auf dem Lohnzettel sind*

- *die Versicherungsnummer gemäß § 31 ASVG des Arbeitnehmers,*
- *die Versicherungsnummer und der Name des (Ehe)Partners des Arbeitnehmers, falls der Alleinverdienerabsetzbetrag berücksichtigt wurde, oder die Versicherungsnummer und der Name des (jüngsten) Kindes, falls der Alleinerzieherabsetzbetrag berücksichtigt wurde, anzuführen. Wurde eine Versicherungsnummer nicht vergeben, ist jeweils das Geburtsdatum anstelle der Versicherungsnummer anzuführen. Auf der für die Finanzverwaltung bestimmten Ausfertigung ist zusätzlich die Steuernummer des Arbeitgebers anzuführen.*

Die Möglichkeit über Antrag beim Finanzamt von der Aufzeichnung der Bezüge gem. § 26 EStG am Lohnkonto befreit zu werden greift **nicht für die Lohnzettelerstellung**. D. h. am Jahreslohnzettel sind die Bezüge gem. § 26 EStG – unabhängig davon ob am Lohnkonto eingetragen oder nicht – jedenfalls anzuführen. (Haftung des Ausstellers)

### **1.5.2.3 § 132 BAO Aufbewahrungspflichten**

*Die Aufzeichnungen sind bis zum Ablauf des **siebten** auf die Lohnzahlung folgenden Kalenderjahres aufzubewahren. Die Frist läuft vom Schluss des Kalenderjahres an, für das die letzte Eintragung vorgenommen wurde.*

Gemäß § 64 Abs. 1 bzw. § 129 Abs. 1 EStG sind die Unterlagen (Pendlerpauschalantrag, etc) zum Lohnkonto zu nehmen. Im Hinblick auf die Haftungsbestimmungen sind die Originalunterlagen gemeint.

## **1.6 Vorsteuerabzug bei Reisekosten**

### **1.6.1 Taggeld**

Das Herausrechnen der Vorsteuer aus den Taggeldern im Inland ist sowohl bei Dienstreiseersatz an den Dienstnehmer als auch bei Geltendmachung beim Unternehmer aus Anlass einer beruflich/betrieblich veranlassten Reise möglich.

9,0909 % bis zum 31. 5. 2000 und wieder ab 1.1.2001  
12,2807 % für die Zeit vom 1.6.2000 bis 31.12.2000 (14% Schnitzelsteuer)

### **1.6.2 Nächtigungsgeld**

Hier ist der Vorsteuerabzug ebenfalls sowohl bei Dienstreisen als auch bei beruflich/betrieblich veranlassten Reisen möglich.

entweder die tatsächliche Vorsteuer laut Rechnung oder  
9,0909% vom steuerfreien Nächtigungspauschale (€ 15,--)

### **1.6.3 Fahrtkosten**

Bei den Kilometergeldern kann keine Vorsteuer herausgerechnet bzw. abgezogen werden.

Bei Fahrtkosten öffentlicher Verkehrsmittel ist ein Vorsteuerabzug in Höhe des auf der Rechnung (der Fahrausweis gilt gem. § 11 Abs. 9 und 10 UStG auch als Rechnung) ausgewiesenen Betrages (Prozentsatzes) möglich.

## 2 Bewirtungen im und außerhalb des Betriebes

### 2.1 Arbeitsessen im Zuge einer Reise

**RZ 314:** Die Aufwendungen für "Arbeitsessen" mit **ausschließlichem** oder **weitaus überwiegendem Werbecharakter** im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 3 sind grundsätzlich sowohl hinsichtlich der Bewirteten als auch hinsichtlich der eigenen Konsumationen **zur Hälfte** absetzbar.

Die zu berücksichtigenden Tagesdiäten werden dabei bei Inlandsreisen um **je 13,20 €** pro Mahlzeit (Mittag- bzw. Abendessen) **gekürzt**. Bei Auslandsreisen erfolgt entsprechend der Reisegebührenvorschrift der Bundesbediensteten bei einem Geschäftsessen pro Tag keine Kürzung, bei **zwei Geschäftsessen** steht nur ein **Drittel** des jeweiligen Höchstsatzes zu.

Steht infolge kurzer Reisedauer insgesamt kein oder nur ein niedrigerer Betrag für den Verpflegungsmehraufwand zu, so ist die Kürzung mit diesem Betrag begrenzt. Eine "Hinzurechnung" hat nicht zu erfolgen.

**RZ 4827:** Für Bewirtungsaufwendungen des Arbeitnehmers gegen Ersatz durch den Arbeitgeber (der Arbeitnehmer bewirtet Geschäftsfreunde des Arbeitgebers) gilt Folgendes:

Sind die Aufwendungen nahezu ausschließlich im Interesse des Arbeitgebers, sind sie

- **Auslagenersatz** beim Arbeitnehmer (§ 26 Z 2 EStG 1988),
- **abzugsfähig beim Arbeitgeber** nach Maßgabe der angeführten Kriterien (50%-Regel, wenn die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt; eine Aufteilung der auf den Arbeitgeber, den Arbeitnehmer und den Geschäftsfreund entfallenden Kosten ist nicht vorzunehmen).

Sind die Aufwendungen **auch im maßgeblichen Interesse des Arbeitnehmers**, sind sie

- **steuerpflichtiger Arbeitslohn** beim Arbeitnehmer; als **Werbungskosten** abzugsfähig nach Maßgabe der angeführten Kriterien,
- abzugsfähig beim Arbeitgeber.

### 2.2 Repräsentationsaufwendungen als Betriebsausgabe

#### 2.2.1 Begriff gem. § 20 Abs. 1 Z 3 EStG

**RZ 4808:** Nicht abzugsfähig sind Aufwendungen oder Ausgaben, die

- durch den Beruf des Steuerpflichtigen bedingt sind bzw. in Zusammenhang mit der Erzielung von steuerpflichtigen Einkünften anfallen und
- geeignet sind, sein **gesellschaftliches Ansehen** zu fördern.

Unmaßgeblich für die Beurteilung als Repräsentationsaufwendungen sind

- die Motive für die Tragung des Aufwands,
- die Möglichkeit, sich dem Aufwand entziehen zu können,
- das Vorliegen eines ausschließlich betrieblichen Interesses

(VwGH 13.9.1989, 88/13/0193 und 15.7.1998, 93/13/0205).

**RZ 4809:** Grundsätzlich sind Aufwendungen, die dazu dienen,

- geschäftliche Kontakte aufzunehmen und zu pflegen,
- bei Geschäftsfreunden eingeführt zu werden, um als möglicher Ansprechpartner in Betracht gezogen zu werden,

**nicht** abzugsfähige Repräsentationsaufwendungen (VwGH 13.10.1999, 94/13/0035).

**RZ 4810:** Keine Repräsentationskosten sind die Kosten für Zuwendungen, bei denen primär die berufliche Tätigkeit und **nicht die Person des Steuerpflichtigen im Vordergrund** steht (zB Kranz- und Blumenspenden für verstorbene Arbeitnehmer und Klienten). Dies gilt auch für Gegenstände, die aus Gründen der Werbung überlassen werden, wenn sie geeignet sind, eine entsprechende **Werbewirksamkeit** zu entfalten (zB Kalender und Kugelschreiber mit Firmenaufschrift).

**RZ 4811:** Repräsentationsaufwendungen stellen auch Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden dar. Die Ausnahme vom Abzugsverbot der Repräsentationsaufwendungen für den Fall eines damit verbundenen Werbezweckes erfasst nur Bewirtungsspesen, nicht jedoch andere Repräsentationsaufwendungen (VwGH 24.11.1999, 96/13/0115).

## 2.2.2 Geschäftsfreundebewirtung

**RZ 4814:** Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden sind **nicht abzugsfähige Repräsentationsaufwendungen**. Hinsichtlich der Abzugsfähigkeit von Bewirtungsspesen sind folgende Fälle zu unterscheiden:

- Die Bewirtungsaufwendungen sind vom Abzugsverbot nicht betroffen und daher zur Gänze abzugsfähig.
- Die Bewirtungsaufwendungen sind zur Hälfte abzugsfähig.
- Die Bewirtungsaufwendungen sind zur Gänze nicht abzugsfähig.

**RZ 4815:** Die Bewirtungsspesen beziehen sich auf

- Geschäftsessen sowohl im Betrieb als auch außerhalb (Restaurants etc.),
- Übernahme der Hotelkosten des Gastes,
- Kosten der Beherbergung des Gasts im (Gäste)Haus (Wohnung, Wochenendhaus, Ferienhaus, Ferienwohnung) des Gastgebers bzw im dafür vom Gastgeber angemieteten Haus (Wohnung, Ferienhaus uä.; VwGH 21.10.1986, 84/14/0054; 5.7.1994, 91/14/0110; 27.5.1998, 97/13/0031). Zu Beherbergungskosten zählen generell Verpflegungs- und Unterbringungskosten sowie entsprechende Zusatzangebote wie Sauna, Solarium etc.

**RZ 4816:** Geschäftsfreunde sind Personen, mit denen eine geschäftliche Verbindung besteht oder angestrebt wird. Als Geschäftsfreunde gelten auch Arbeitnehmer eines Geschäftsfreundes, nicht jedoch Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen selbst (VwGH 31.5.1983, 83/14/0008, 0015, 0016).



## 2.2.3 vom Abzugsverbot nicht betroffene Aufwendungen

### 2.2.3.1 Bewirtung ist Leistungsinhalt

**RZ 4817:** *Zur Gänze abzugsfähig sind Bewirtungskosten, die unmittelbar Bestandteil der Leistung sind oder in unmittelbarem Zusammenhang mit der Leistung stehen.*

Beispiele:

- Verpflegungskosten anlässlich einer Schulung, wenn die Verpflegungskosten im Schulungspreis enthalten sind.
- Bewirtung durch ein Unternehmen, dessen Unternehmenszweck die Präsentation anderer Unternehmen ist (ein Werbebüro stellt Reisebürovertretern eine Fremdenverkehrsregion, deren Freizeitbetriebe und Gastronomie vor und bietet dabei Produkte der Region zum Verkosten an).

### 2.2.3.2 Bewirtung hat Entgeltcharakter

**RZ 4818:** *Zur Gänze abzugsfähig sind Bewirtungskosten, die (überwiegend) Entgeltcharakter haben. Dies trifft insbesondere auf Incentive-Reisen zu.*

Beispiel:

Freiberuflich tätige Geschäftsvermittler werden für erfolgreiches Tätigwerden durch die Finanzierung einer Reise belohnt (Incentive-Reise). Ein derartiger Aufwand ist vom Anwendungsbereich des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 auch dann nicht erfasst, wenn er ganz oder zum Teil unter das Tatbestandsmerkmal "Bewirtung" iSd § 20 Abs. 1 Z 3 2. Satz EStG 1988 subsumiert werden könnte.

Der Wert des zugewendeten Incentives ist beim Empfänger steuerlich als **Betriebseinnahme** zu erfassen (s 5.1.4 unter "Geschenke").

### 2.2.3.3 Bewirtung ohne Repräsentationskomponente

**RZ 4819:** *Zur Gänze abzugsfähig sind Bewirtungskosten, die (nahezu) keine Repräsentationskomponente aufweisen.*

Beispiele:

- **Kostproben** bei "Kundschaftstrinken" (z.B. Lokalrunden eines Brauereivertreters).
- Bewirtung im Zusammenhang mit **Betriebsbesichtigung**, wobei fast ausschließlich betriebliche Gründe oder Werbung für den Betrieb ausschlaggebend sind (man will aus der Besuchergruppe künftige Arbeitnehmer werben; der Betrieb will vor der Besuchergruppe mit seinen Produkten, seinem Know-how werben und durch die Bewirtung eine angenehme Atmosphäre schaffen).
- Bewirtung anlässlich der **Schulung** von Arbeitnehmern eines in- oder ausländischen Geschäftsfreunds.

- Bewirtung anlässlich von **Fortbildungsveranstaltungen**, die für Geschäftsfreunde, mit denen laufende Geschäftsbeziehungen bestehen, gegeben werden (wie Produktvorstellung, Schulung etc. für selbständige Handelsvertreter, Kaufleute etc., die die Erzeugnisse des Betriebs vertreten).
- Die Bewirtung selbst ist Werbung wie bei **Produkt- und Warenverkostung**, Kostproben, um für die im **Unternehmen erzeugten** oder/und vertriebenen Produkte zu werben (zB Anbieten von Kostproben der Backwaren eines Bäckereibetriebs), anlässlich von Betriebseröffnungen, Betriebsbesichtigungen, Betriebsjubiläen, Messen, Jahrmärkten, Vereinsfesten und ähnlichen geselligen Ereignissen sowie auf Verkaufsplätzen, wo diese Produkte angeboten werden (Supermärkte, Einzelhandel etc.). Dabei können auch sonstige Aufmerksamkeiten geringen Umfangs gereicht werden (z.B. Mineralwasser, Kaffee, Tee, Säfte).

**RZ 4820:** *Beim Bewirteten sind derartige Zuwendungen grundsätzlich **keine Betriebseinnahme**. Eine Kürzung seiner Reisediäten erfolgt erst, wenn die Bewirtung in einer kompletten Mahlzeit besteht (LStR 1999, Rz 314). Bloße Aufmerksamkeiten wie Brötchen, Kaffee, Gebäck, Getränke etc. führen nicht zur Reisediätenkürzung.*

## 2.2.4 Aufwendungen, die unter die 50%-ige Kürzung fallen

**RZ 4821:** *Zur  **Hälfte abzugsfähig** sind **werbewirksame** Bewirtungsaufwendungen, bei denen die Repräsentationskomponente untergeordnet ist. Die repräsentative Mitveranlassung darf nur ein geringes Ausmaß erreichen. Die Gegebenheiten und Erfordernisse der jeweiligen Geschäftssparte sind zu berücksichtigen.*

**RZ 4822:** *Weist der Steuerpflichtige nach, dass die Bewirtung der Geschäftsfreunde*

- *einen eindeutigen Werbezweck hat (ein werbeähnlicher Aufwand reicht nicht aus, VwGH 2.8.2000, 94/13/0259; VwGH 26.9.2000, 94/13/0260) und*
- *die betriebliche oder berufliche Veranlassung der so entstandenen Aufwendungen oder Ausgaben weitaus überwiegt, können die betreffenden Aufwendungen oder Ausgaben zur Hälfte abgesetzt werden.*

**RZ 4823:** *Erforderlich ist der **Nachweis des Zutreffens der Voraussetzungen** für jede einzelne Ausgabe - die Glaubhaftmachung gem § 138 Abs. 1 BAO reicht nicht. Die Beweislast liegt beim Steuerpflichtigen, der den Aufwand geltend macht.*

### Beispiele:

- *Bewirtung iZm Bilanzpressekonferenzen, Klienteninformation oder sonstigen **betrieblich veranlassten Informationsveranstaltungen**,*
- *Bewirtungsspesen eines Zivilingenieurs anlässlich einer **Projektvorstellung** und Diskussion mit Ortsbewohnern,*
- *Bewirtung im Betriebsraum bei **Geschäftsbesprechung**,*
- *Bewirtung im Betriebsraum bei **Betriebseröffnung** (ohne Produkt- oder Warenverkostung),*

- *Bewirtung von Geschäftsfreunden in der Kantine des Betriebs bzw. durch den Gastwirt in seinem eigenen Gasthaus,*
- *"Arbeitsessen" im Vorfeld eines **konkret angestrebten Geschäftsabschlusses**,*
- *Bewirtungskosten von politischen Funktionären bei Wahlveranstaltungen (VwGH 17.9.1997, 95/13/0245) bzw. anlässlich von Informationsbeschaffung bzw. sonstige beruflich veranlasste Bewirtungen außerhalb seines Haushalts mit **Werbecharakter**.*

**RZ 4824:** *Aufwendungen "anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden" sind solche für den Geschäftsfreund, den bewirtenden Unternehmer oder dessen Dienstnehmer.*

***Sie fallen zur Gänze unter die 50 %-Regelung.***

*Der Spesenersatz des Arbeitgebers an den im Auftrag oder Interesse des Arbeitgebers die Geschäftsfreunde bewirtenden Arbeitnehmer unterliegt beim Arbeitgeber der 50%-Regelung und ist beim Arbeitnehmer zur Gänze Auslagenersatz gem § 26 Z 2 EStG 1988*

*(LStR 1999, Rz 691 f).*

## 2.2.5 Zur Gänze nicht abzugsfähige Bewirtungsaufwendungen

**RZ 4825:** *Dient die Bewirtung hauptsächlich der Repräsentation oder weist sie Repräsentationsmerkmale in nicht untergeordneten Ausmaß auf, ist sie gem § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 zur **Gänze nicht abzugsfähig**. Etwaige werbeähnliche Elemente sind in diesen Fällen bedeutungslos (VwGH 3.6.1992, 91/13/0176).*

*Gemischte Aufwendungen sind zur Gänze nicht abzugsfähig (VwGH 29.6.1995, 93/15/0113 - vgl Abschn. 14.2.2.1 "**Aufteilungsverbot**").*

Beispiele:

- Bewirtung im **Haushalt** des Steuerpflichtigen,
- Bewirtung iZm dem nicht absetzbaren Besuch von **Vergnügungsetablissemments**, Casinos etc,
- Bewirtung iZm dem nicht absetzbaren Besuch von **gesellschaftlichen Veranstaltungen** (Bälle, Essen nach Konzert, Theater etc),
- Bewirtung durch den Steuerpflichtigen anlässlich seiner Betriebseröffnung außerhalb des Betriebs,
- Bewirtung in Form von Arbeitsessen **nach** Geschäftsabschluss,
- Bewirtung aus persönlichem Anlass des Steuerpflichtigen wie sein **Geburtstag**, Dienstjubiläum etc. (VwGH 29.6.1995, 93/15/0113),
- Bewirtung durch den **Arbeitnehmer anlässlich seines Dienstantritts** oder seiner persönlichen Anlässe (Geburtstag, Beförderung, Pensionierung etc), und zwar egal, ob Vorgesetzte oder Arbeitnehmer von ihm bewirtet werden.
- Übliche Geschenke an Kunden und Klienten anlässlich deren **persönlicher Anlässe** wie Einstand, Beförderung, Pensionierung, Geburtstag etc. sowie anlässlich allgemeiner Ereignisse wie Weihnachten, Jahreswechsel etc - soweit nicht ein erheblicher Werbeaufwand vorliegt (vgl Abschn. 14.5.1). Als übliche Geschenke gelten zB: Blumen, Handelsmünzen, Schreibutensilien, Rauchwaren, Spirituosen,

Bonbonnieren, Bücher, Zeitschriftenabonnements oder Einladungen zu geselligen bzw. kulturellen Veranstaltungen (etwa Ball-, Theater-, Konzertkarten).

***RZ 4826:*** *Aufwendungen des Steuerpflichtigen für seinen **eigenen Ballbesuch** und die damit in Zusammenhang stehenden Kosten (wie Ballkarte, Taxi, Ballkleidung, Ballspende, eigene und Gästebewirtung) fallen ebenfalls unter das **generelle Abzugsverbot** des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 (VwGH 22.1.1985, 84/14/0035). Hinsichtlich politischer Funktionäre s Erlass AÖF 124/1997.*

### 3 Schlussbemerkungen und Zukunftsaussichten

#### 3.1 zur grundsätzlichen Differenzierung bei den Reisebegriffen

Grundsätzlich ist zwischen Dienstreise und beruflich/betrieblich veranlasster Reise zu differenzieren.

- **bei der Dienstreise bedarf es dem Auftrag des Dienstgebers**
- **bei beruflich/betrieblich veranlasster Reise hat die Judikatur – mangels gesetzlicher Festlegung – eine Mindestentfernung von 25 km als Tatbestandsmerkmal definiert**
- **Mittelpunkt der Tätigkeit nach wenigen Aufenthaltstagen (5 bzw. 15 Tage) bei der Dienstreise uU erst nach 6 Monaten oder nie (lohngestaltende Vorschrift)**
- **Arbeitsstätte versus Dienstort: seit den LStR 1999 ist klargestellt, dass beide Termini inhaltsgleich auszulegen sind**

Gegen die grundsätzliche Differenzierung des Reisebegriffes – auch innerhalb derselben Einkunftsart – hat der VfGH aber keine verfassungsrechtlichen Bedenken geäußert, da die beruflich/betrieblich veranlasste Reise in analoger Weise geregelt ist (VfGH 2.7. 1982, B 314/79 zum EStG 1972). Laut Doralt ist dieser Rechtfertigung nun zum Teil die Grundlage entzogen, da § 20 Abs. 1 Z 2 lit. c ausdrücklich die Geltendmachung anderer Reisekosten als der gem. § 4 Abs. 5 bzw. § 16 Abs. 1 Z 9 untersagt.

Die Differenzierung speziell beim Taggeld ist äußerst problematisch, da der VwGH in einigen neueren Judikaten ausdrücklich darauf verweist, dass für die Frage der Steuerfreiheit gem. § 26 Z 4 EStG analog der Reisen im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG auf die Begründung eines weiteren **Mittelpunktes der Tätigkeit** abstellt (VwGH 20.9.95, 94/13/0253, 0254 und 20.11.96, 96/15/0097 und 25.11.99, 99/15/0162 und 22.3.2000, 95/13/0167).

Im letzten Erkenntnis hat der VwGH noch deutlicher darauf hingewiesen, dass die Auslegung des Begriffes „Dienstort“ bzw. „Mittelpunkt der Tätigkeit“ einer Vereinbarung im Rahmen einer lohngestaltenden Vorschrift nicht möglich ist und somit die Verordnung BGBl. II Nr. 306/1997 über den gesetzlichen Rahmen hinausgeht und aus seiner Sicht verfassungswidrig ist (siehe dazu auch RZ 716 LStR 1999).